Deutsche Steuer-Zeitung

MONATSSCHRIFT AUF DEM GEBIETE DES STEUERWESENS

Mit Beilage: Buch- u. Betriebsprüfung — Buchungstechnik — Steuerbilanz u. Steuerbuchhaltung

JAHRGANG XXII **MITTE JULI 1933** **NUMMER 7**

VERLAG UND GESCHÄFTSSTELLE: INDUSTRIEVERLAG SPAETH & LINDE

Fachbuchhandlung f. Steuerliteratur, Berlin W 35, Genthiner Straße 42. Fernruf: B 2 Lützow 2086. Postscheckkonto: Berlin NW 7 Nr. 18541. Für Österreich: Postsparkassenscheckkonto Wien Nr. 156445

Bezugspreis: Viertelj. 4,80 RM. (ausschl. Zustellungsgeb.) direkt vom Verlag unt. Kreuzband, durch die Post od. jede Buchhandlung. Anzeigenpreis nach Tarif. Zuschriften an den Verlag Berlin W 35, Genthiner Straße 42

HAUPTSCHRIFTLEITUNG: RECHTSANWALT Dr. jur. FRITZ KOPPE, BERLIN

Steuerkalender des Reichs. *)

10. Juli: Börsenumsatzsteuer für Juni 1933. Keine Schonfrist.

10. (17.) Juli: Umsatzsteuervoranmeldung und Umsatzsteuervorauszahlung für das zweite Vierteljahr bzw. (bei monatlicher Entrichtung) für Monat Juni 1933. Schonfrist bis 17. Juli 1933.

10. Juli: Einbehaltung der Bürgersteuer gemäß dem Vermerk auf der vierten Seite der Steuerkarte.

20. Juli: Abführung des Lohnsteuerabzugs einschließlich der Ehestandshilfe und der Abgabe zur Arbeitslosenhilfe (bei Abführung an das Finanzamt) für die Zeit vom 1. bis 15. Juli 1933. Keine Schonfrist.

20. Juli: Abführung der in der ersten Julihälfte einbehaltenen Bürgersteuer an die Betriebsgemeinden, sofern der Betrag sich auf mehr als 200 RM. beläuft (sonst 5. August 1933). Keine Schonfrist.

24. Juli: Fälligkeit für die vom Arbeitslohn einzubehaltende Bürgersteuerrate bei Wochenlohnempfängern. Die Rate ist bei der nächsten, auf den 24. Juli folgenden Lohnzahlung einzubehalten.

5. August: Abführung des Lohnsteuerabzugs, der Ehestandshilfe und der Abgabe der Arbeitslosenhilfe (bei Abführung an das Finanzamt) für die Zeit vom 16. bis 31. Juli 1933. Keine Schonfrist.

10. August: Einbehaltung der Bürgersteuer gemäß dem Vermerk auf der vierten Seite der Steuerkarte.

10. (17.) August: Umsatzsteuervoranmeldung und Umsatzsteuervorauszahlung für den Monat Juli. Schonfrist bis 17. August.

15. August: Ob am 15. August die erste Rate der Industrieaufbringung 1933 zu leisten ist, ist noch nicht bestimmt.

15. August: Vermögensteuerzahlung zweite Rate 1933 entsprechend dem letzten Steuerbescheid (genereller Abschlag 20 v. H.). Keine Schonfrist.

21. August: Abführung des in der ersten Augusthälfte einbehaltenen Lohnsteuerbetrags und der Ehestandshilfe sowie der Abgabe zur Arbeitslosenhilfe (bei Abführung an das Finanzamt) für die Zeit vom 1. bis 15. August 1933. Keine Schonfrist.

21. August: Abführung der in der ersten Augusthälfte einbehaltenen Bürgersteuer an die Betriebsgemeinden, sofern sich der Betrag auf mehr als 200 RM. beläuft (sonst 5. September). Keine Schonfrist.

24. August: Fälligkeit für die vom Arbeitslohn einzubehaltende Bürgersteuerrate bei Wochenlohnempfängern. Die Rate ist bei der nächsten auf den 24. August folgenden Lohnzahlung einzubehalten.

31. August: Letzte Frist für die Anzeige gemäß dem Gesetz gegen den Verrat der Deutschen Volkswirtschaft (betreffend ausländisches Vermögen und Devisen). Die Anzeige muß bis zum 31. August 1933 einer Anzeigestelle zugehen.

*) Nachdruck nur mit Genehmigung des Verlages gestattet.

Steuerkalender der Länder. *)

In den meisten Ländern sind, soweit Bürgersteuern eingeführt worden sind, Bürgersteuerraten am 20. oder 24. Juli bzw. am 4., 5. oder 10. August 1933 zu entrichten.

*) Nachdruck nur mit Genehmigung des Verlages gestattet.

Anhalt:

31. Juli: Grundwertsteuer.
Evangelische Kirchensteuer.

10. August: Grundsteuer und Steuer vom bebauten Grundbesitz.

Baden:

15. Juli: Grund- und Gewerbesteuer (vierteljährlich). Kultuszuschläge.
Gemeinde- und Kreissteuern (vierteljährlich).
20. Juli: Gemeindebier- und Gemeindegetränkesteuer.
31. Juli: Handwerkskammerbeitrag.
5. August: Gewerbe-, Grund- und Gebäudesteuer bei monatlicher Erhebung.

Bayern:

25. Juli: z. T. Biersteuer.
1. bis 20. August (in manchen Gemeinden bis zum 15. August): Straßenreinigungsgebühr.
Gemeindeumlage aus der Haussteuer, Hausunratabfuhr- und Kanalbenutzungsgebühr.
5. August: Schlachtausgleichsteuer.
10. August: Haussteuer samt Kreis-, Gemeinde- und Kirchenumlagen.
Abgaben zur Förderung des Wohnungsbaues und der Geldentwertungsabgabe bei bebauten Grundstücken (Mietzinssteuer).
Z. T. Getränkesteuer.

Braunschweig:

15. Juli: Hauszinssteuer.
15. August: Gewerbe-, Kirchen- und Grundsteuer.
Hauszinssteuer.

Hamburg:

17. Juli: Grundsteuer und Sielbeitrag für Altstadt und Neustadt.
22. Juli: Grundsteuer und Sielbeitrag für Eimsbüttel, Hammerbrook, St. Georg, St. Pauli.
27. Juli: Grundsteuer und Sielbeitrag für Eppendorf, Harvestehude, Roterbaum, Winterhude.
1. August: Grundsteuer und Sielbeitrag für Alsterdorf, Barmbeck, Billwärder-Ausschlag, Billbrook, Borgfelde, Groß- und Klein-Borstel, Groß- und Klein-Dradenau, Eilbeck, Finkenwärder, Fuhlsbüttel, Klein-Grasbrook, Hamm, Hohenfelde, Horn, Langenhorn, Moorfleth-Stadt, Ohlsdorf, Rotenburgsort, Steinwärder, Uhlenhorst, Veddel, Waltershof.
7. August: Grundsteuer und Sielbeitrag für Geest- und Marschlande, Bergedorf, Cuxhaven, Ritzebüttel.
10. August: Kirchensteuer für Lohnsteuerpflichtige.
15. August: Gewerbeertrag- und Gehaltsummensteuer.

Hessen:

25. Juli: Gemeinde- (Grund-, Gewerbe- und Gebäudesonder-) Steuern, mit Schonfrist.
15. August: Gehalt- und Kultussteuern.

Lippe:

10. August: Kirchensteuer für an diesem Tage vorauszahlungspflichtige Steuerschuldner.
bis 15. August: Grundwert- und Entschuldungsteuer.

Lübeck:

15. Juli: Schanksteuer (halbjährlich).
Hundesteuer (vierteljährlich).
20. Juli: Gehalt- und Lohnsummensteuer, nicht für Gemüsegärtner und Landwirte.
31. Juli: Israelitische Kultussteuer.
10. August: Grund- und Aufwertungsteuer in der Stadt und Vorstadt St. Jürgen.
15. August: Grund- und Aufwertungsteuer in der Vorstadt St. Lorenz.

Mecklenburg-Schwerin:

15. August: Gewerbe-, Grund- und Mietzinssteuer.
Feuerlöschabgaben.

Mecklenburg-Strelitz:

15. August: Grund-, Gewerbe- und Hauszinssteuer.

Preußen:

15. Juli: Grundvermögensteuer mit Zuschlägen für Monatszahler.
Hauszinssteuer.
Lohnsummensteuer, soweit nicht Sondervorschriften bestehen.
25. Juli: Biersteuer.
10. August: Bier-, evtl. Getränkesteuer.
15. August: Grundvermögensteuer mit Zuschlägen für Monats- und Vierteljahrszahler.
Hauszinssteuer.
Lohnsummensteuer, soweit nicht Sondervorschriften bestehen.
Gewerbekapital- und Gewerbeertragsteuer.
Evangelische Kirchensteuer für Lohnsteuerpflichtige, zum Teil auch andere Kultussteuern.

Sachsen:

15. Juli: Grundsteuer, zum Teil Kirchensteuer.
5. August: Aufwertungsteuer.
15. August: Kirchensteuer.

Thüringen:

10. August: Aufwertungsteuer.
Landesgrundsteuer mit Kommunalzuschlägen.
Gewerbesteuer.

Württemberg:

25. Juli: Gemeindebiersteuer.
8. August: Grund-, Gebäude- und Gebäudeentschuldungsteuer mit Zuschlägen.
10. August: Gemeindegetränkesteuer.

Finanzpolitische und andere Maßnahmen zur Bekämpfung der Arbeitslosigkeit.

Von Steuerdezernent *Stamm*, Hannover.

Um den Angriff gegen die Arbeitslosigkeit auf der ganzen Linie mit aller Energie aufzunehmen, hat die Reichsregierung eine Anzahl einschneidender finanz-, wirtschafts- und sozialpolitischer Maßnahmen getroffen oder für die nächste Zeit in Aussicht genommen; sie sind im wesentlichen auf die Initiative des Staatssekretärs im Reichsfinanzministerium, Fritz Reinhardt, zurückzuführen. Die Regierung Hitler sieht bekanntlich die Bekämpfung der ungeheuren Arbeitslosigkeit im deutschen Volk als das am dringendsten zu lösende Problem an. Ein erster Schritt hierzu war durch die Einführung der Arbeitsdienstpflicht getan worden.

Durch das Kraftfahrzeugsteuergesetz vom 10. 4. 1933 sind Personenkraftfahrzeuge und -krafträder, die nach dem 1. 4. 1933 erstmalig zugelassen sind, von der Kraftfahrzeugsteuer befreit worden. Als erste Auswirkung dieses Gesetzes hat die Automobilindustrie schon jetzt, wenige Wochen nach Inkrafttreten des Kraftfahrzeugsteuergesetzes, einen außerordentlichen

Aufschwung zu verzeichnen. Eine gleiche Besserung ist nach Mitteilungen in der Fachpresse in allen übrigen Zweigen des Fahrzeugbaues, in der Motorrad- und Fahrradindustrie usw. festzustellen. Mit Hilfe des Kraftfahrzeugsteuerablösungsgesetzes vom 31. 5. 1933 ist den Besitzern von Altwagen die Möglichkeit gegeben, die auf den einzelnen Altwagen ruhende Kraftfahrzeugsteuer durch Zahlung eines einmaligen Betrags abzulösen. Auch von diesem Gesetz wird eine stark belebende Wirkung auf die Kraftfahrzeugindustrie erwartet. Die Länder erhalten dadurch Mittel zur Förderung des Straßenbaues. Den Kernpunkt der Maßnahmen zur Behebung der Arbeitslosigkeit und zur Ankurbelung der Wirtschaft bildet das Gesetz zur Verminderung der Arbeitslosigkeit vom 1. 6. 1933. Im ersten Abschnitt regelt es die Arbeitsbeschaffungsdarlehen, welche für bestimmte Arbeiten den Ländern, Gemeinden und sonstigen Körperschaften gewährt werden können. Der Reichsminister der Finanzen hat die Ermächtigung erhalten, besondere Schatzanweisungen in einem Gesamtbetrag bis zu 1 Milliarde RM. auszugeben. Die Gesamtfinanzierung wird durch eine Kommission unter Führung des Reichsbankpräsidenten überwacht. Diese Tatsache wird in Verbindung mit der wiederholten Erklärung Dr. Schachts, daß an der Stabilität unserer Währung unbedingt festgehalten würde, zur Förderung des Vertrauens, also einer wesentlichen Voraussetzung aller wirtschaftspolitischen Pläne, beitragen. Der zweite Abschnitt regelt die Steuerfreiheit für Ersatzbeschaffungen. Es ist hier nicht an Betriebserweiterungen, sondern einzig und allein an Ersatzbeschaffungen und an Betriebsverbesserungen gedacht. Die Verwendung des neuen Gegenstandes soll in keinem Falle zu einer Minderbeschäftigung von Arbeitnehmern im Betrieb des Steuerpflichtigen führen. Es muß erwartet werden, daß die Inhaber gewerblicher, landwirtschaftlicher usw. Betriebe, soweit wie angängig, von dieser Möglichkeit Gebrauch machen, damit es vor allem gelingt, zu einer durchgreifenden Belebung der Industriezweige, die für Ersatzbeschaffungen in Betracht kommen, zu gelangen. Der dritte Abschnitt des Gesetzes trifft Bestimmungen über die Möglichkeit von Spenden zur Förderung der nationalen Arbeit. Über jede freiwillige Spende wird ein „Spendenschein" ausgegeben. Den Wert dieses Spendenscheins kann der Inhaber von seinem Einkommen desjenigen Steuerabschnitts absetzen, in dem er die Spende geleistet hat; der Spendenschein kann auch zu Steueramnestiezwecken verwandt werden. Je größer die Beteiligung des Volkes in allen seinen Schichten an der freiwilligen Spende zur Förderung der nationalen Arbeit ist, um so größer ist die Summe, die zur Vergebung öffentlicher Aufträge und somit zur Vermehrung der Arbeit, zur Verminderung der Arbeitslosigkeit und zur Behebung der sozialen, wirtschaftlichen und finanziellen Not zur Verfügung steht. Gerade diese Maßnahme der Reichsregierung sollte daher nach Kräften gefördert werden. In einem weiteren Abschnitt wird die Überführung weiblicher Arbeitskräfte in die Hauswirtschaft durch bestimmte Versicherungs- und Steuervorteile angestrebt. Die Hausgehilfinnen werden auch von der Arbeitslosenhilfe befreit, außerdem werden denjenigen Volksgenossen, die Hausgehilfinnen halten, die im Einkommensteuergesetz vorgesehenen Kinderermäßigungen auch für Hausgehilfinnen gewährt. Die Erleichterungen erstrecken sich nicht nur auf neue, sondern auch auf die bereits vorhandenen Hausgehilfinnen. Schließlich versucht das Gesetz Eheschließungen zu fördern, indem es Ehestandsdarlehn bis zu je 1000 RM. gewährt, sobald einige Voraussetzungen gegeben sind. Die Hingabe des Ehestandsdarlehns erfolgt in Form von Bedarfsdeckungsscheinen. Diese berechtigen zum Erwerb von Möbel und Hausgerät in Verkaufsstellen, die zur Annahme von Bedarfsdeckungsscheinen bereit sind. Die Bedarfsdeckungsscheine werden den Verkaufsstellen durch die Finanzämter in bar eingelöst. Bei Geburt jedes Kindes werden 25 v. H. des ursprünglichen Darlehns erlassen. Die Anträge müssen bei der Gemeinde gestellt werden, in der der künftige Ehemann wohnt. Man hofft auf diese Weise sowohl die Wirtschaft anzuregen, als anderseits weibliche Arbeitskräfte aus der Tätigkeit herauszunehmen und dadurch Platz für Männer zu schaffen.

Wie aus einer Abhandlung von Staatssekretär Reinhardt im RStBl. 1933 S. 485 ff. hervorgeht, erwartet man von den Wirkungen des Gesetzes zur Verminderung der Arbeitslosigkeit eine Belebung der Maschinen- und Geräteindustrie infolge der Steuerfreiheit für Ersatzbeschaffungen, der Möbelindustrie, der Emailleindustrie, der Aluminiumindustrie u. dgl. infolge der Gewährung von Ehestandsdarlehn, der Bauwirtschaft infolge der Gewährung von Darlehn und Zuschüssen an Länder, Gemeinden usw. und an private Hausbesitzer, der Textilwirtschaft durch Gewährung von Bedarfsdeckungsscheinen zum Erwerb von Kleidung und Wäsche, ferner aller an den bezeichneten Wirtschaftszweigen mehr oder weniger beteiligten weiteren Wirtschaftszweige, insbesondere der Eisenindustrie, der Holzindustrie, der Steinindustrie usw. Man rechnet damit, daß in Auswirkung der Maßnahmen innerhalb eines Jahres aus dem Arbeitslosenheer etwa 1¼ Millionen Mann, ferner noch 50 bis 55 000 Mann in Auswirkung des Kraftfahrzeugsteuergesetzes und -ablösungsgesetzes in die Produktion übergeführt werden können. Neben diesen unmittelbaren Wirkungen kommen dann noch die mittelbaren Wirkungen aus der Erhöhung der Kaufkraft der wieder in Arbeit und Lohn gebrachten Volksgenossen, aus der Erhöhung der Unternehmergewinne usw.

Ebenso bedeutungsvoll als die bisher erlassenen Maßnahmen sind die von Staatssekretär Reinhardt gleichzeitig angekündigten, in Vorbereitung befindlichen Gesetze, die ebenfalls der Bekämpfung der Arbeitslosigkeit dienen sollen. Es ist beabsichtigt, bei der Besteuerung des gewerblichen Einkommens, das durch Mehrproduktion und Mehrbeschäftigung entstandene Einkommen bevorzugt zu behandeln. Soweit bisher feststellbar, ist das gleiche auch auf dem Gebiet der Besteuerung des Vermögens und des Umsatzes geplant. Wichtigste Aufgabe hierbei wird es sein, Wettbewerbsverschiebungen durch Bevorzugung besonders kapitalstarker Betriebe zu verhindern. Geplant ist auch zur Hebung der Instandsetzungsarbeiten an Häusern eine weitere Herabsetzung der Hauszinssteuer, die dem Vernehmen nach in kürzester Zeit um die Hälfte gesenkt werden soll.

In diesem Zusammenhang wäre ferner noch zu erwähnen, daß auch Reichsarbeitsminister Franz Seldte dem Kabinett ein neues Arbeitsbeschaffungsprogramm vorgelegt hat, das für die Dauer eines Jahres für 450 bis 700 000 Arbeitslose Brot und Lohn schaffen soll. Es handelt sich dabei um wirtschaftlich wertvolle Arbeiten. Zur Durchführung des Programms sind 1 bis 1,5 Milliarden RM. erforderlich. Zur Beschaffung des Geldes liegen zwei Pläne vor, einer des Reichsarbeitsministers und einer des Reichsministers der Finanzen. Letzterer sieht die Beschaffung des Kapitals durch Zwischenfinanzierung und durch eine Amnestieanleihe vor. Mit Hilfe des auf die eine oder andere Weise beschafften Kapitals will man nicht nur den Rentenmarkt begünstigen, um auf diese Weise die organische Zinssenkung zu fördern, sondern auch den Geldmarkt weiter verflüssigen und die Arbeitsbeschaffung teilweise wenigstens finanzieren.

Alle Teile der Wirtschaft sollten nach Kräften zur Verwirklichung der bereits vorliegenden wie der noch zu erwartenden Regierungspläne beitragen und auch sonst alle Möglichkeiten der Produktionsausweitung ausnutzen, um den Endzweck aller Maßnahmen, die Arbeitslosigkeit und damit die Wirtschaftsnot zu beseitigen, auch wirklich zu erreichen.

Zur Berechnung der Erbschaftsteuer bei Übernahme der Steuer durch den Schenker.

Von Reichsfinanzrat *Mirre*, Reichsfinanzhof, München.

Die Ausführungen von Bacciocco S. 187 dieser Zeitschrift erscheinen mir nicht zutreffend.

Wenn der Schenker die Zahlung der Steuer übernimmt, so ist der Betrag (Bruttowert) zu ermitteln, der nach Abzug der von ihm berechneten Steuer den zugewendeten Betrag (Nettowert) ergibt. Genau genommen müßte man sagen, es sei der niedrigste Betrag maßgebend, auf den diese Voraussetzung zutrifft, z. B. zugewendeter Betrag 9800 RM., Steuerklasse I, mit Bruttowert 10 000 RM., Steuer 200 RM., scheint die Aufgabe gelöst zu sein. Aber Bruttowert 9999,80 RM., Steuer 199,80 RM. paßt auch und ist daher eigentlich allein richtig. Aber von dieser Spitzfindigkeit sei im folgenden abgesehen. Jedenfalls muß aber, wenn x den zu errechnenden Bruttowert, z den unmittelbar gegebenen Nettowert bezeichnet, die Gleichung gelten: x — Steuer von x = z. Das trifft jedoch bei den Berechnungen von Bacciocco tatsächlich nicht zu. Er kommt bei Nettowert 33 400 RM. und Steuerklasse V zu dem Ergebnis: x = 42 820,40 RM., Steuer 9420,40 RM. Indessen beträgt die Steuer von einem Erwerb von 42 820,40 RM. nicht 22 v. H. von 42 820 = 9420,40 RM., sondern nur 20 v. H. von 40 000 = 8000 + ½ von 2820 = 1410, zusammen 9410 RM. Es ist mir nicht klar, weshalb die Steuer von einem erst zu errechnenden Bruttowert anders zu berechnen sein soll als von demselben unmittelbar gegebenen Bruttowert (d. h. wenn der Schenker tatsächlich 42 820 RM. geschenkt hat, ohne die Steuer zu übernehmen). Meines Erachtens kommt Stölzle mit 9400 RM. Steuer zu dem richtigen Ergebnis; denn die Steuer von 33 400 + 9400, also von 42 800 RM. beträgt 8000 + 1400 RM. Die Berechnung ist nicht schwierig, man rechnet zu dem Nettowert zunächst die Steuer von der Grenzzahl 40 000 mit 8000 RM. (33 400 + 8000 = 41 400) und sodann nach dem Mehrbetrag des bisherigen Ergebnisses über 40 000 Reichsmark (1400) und hat dann den Bruttowert 33 400 + 8000 + 1400 = 42 800 RM.; natürlich muß man sich noch davon überzeugen, daß die Steuer von 42 800 RM. wirklich 9400 RM. beträgt; das ist hier der Fall, da 22 v. H. von 42 800 = 9416, also mehr als 9400 RM. sind. Ergäbe sich ein geringerer Betrag, so müßte man eine neue Berechnung vornehmen, nämlich einfach nach der Formel $x = 100\ z : (100 - 22)$.

Das Beispiel zu B I wirkt doch sehr befremdend. Nettowert 9810 RM., Steuerklasse I, die Steuer soll 230,95 RM. betragen. Wir wissen, daß bei einem Nettowert von 9800 RM. die Steuer (höchstens siehe oben) 200 RM. beträgt. Bei einem um 10 RM. höheren Nettoerwerb soll sie 30,95 RM. mehr betragen. Meines Erachtens beträgt sie (höchstens) 200 + 10 RM., unter Berücksichtigung der Abrundungsvorschriften sogar nur 205 RM., da die Steuer von einem Bruttowert von 10 015 RM. so viel beträgt und 10 015 — 205 = 9810 ist.

Daß einem um 10 RM. höheren Nettowert eine um 30 RM. höhere Steuer entspricht, trifft allerdings für Fälle des § 10 Abs. 2 b zu. Hier ermittelt man den Bruttowert, indem man zum Nettowert zunächst wieder die Steuer von der nächsthöheren Grenzzahl rechnet und dann das Dreifache des die Grenzzahl übersteigenden Betrags, in Fällen des § 10 Abs. 2 c sogar das Neunfache des die Grenzzahl übersteigenden Betrags. Die Steuer ist ja in diesen Fällen gleich der Steuer von der Grenzzahl zuzüglich ³/₄ bzw. ⁹/₁₀ des die Grenze übersteigenden Betrags.

Die Berechnung ist meines Erachtens nicht so schwierig, daß man § 12 Satz 2 unbedingt beseitigen müßte, was nur dazu führen würde, daß der Schenker stets die Steuer übernimmt, wenn er sich im Steuerrecht auskennt. Bei der Erbschaftsteuer liegt es anders, weil da dem Vorteil der niedrigeren Steuer für das steuerfreie Vermächtnis der Nachteil für den die Steuer zahlenden Erben gegenübersteht, daß er die Steuer von seiner Bereicherung nicht abziehen darf. Und hier gibt es Fälle, die eine außergewöhnliche Kenntnis verlangen würden, insbesondere der Fall, daß mehrere Miterben vorhanden sind, bei denen verschiedene Steuerklassen zutreffen und wo die Steuer aus dem Nachlaß vorweg zu entrichten ist.

Das Gehalt der Ehefrau im preußischen Gewerbesteuerrecht.

Von Oberverwaltungsgerichtsrat *Boyens*, Berlin.

Bei der Gewerbeertragsteuer sind die Ausgaben an Gehälter und Löhnen für die im Betrieb beschäftigten Arbeitnehmer (Lohnaufwendungen) an sich abzugsfähige Betriebsausgaben (Werbungskosten), soweit nicht nach § 5 Abs. 2 GewStVO. ihr Abzug ausdrücklich ausgeschlossen ist. Anderseits unterliegen die

Lohnaufwendungen mit vorgenannter Ausnahme nach § 8 GewStVO. der Lohnsummensteuer und kommen nach § 37 Abs. 1 Nr. 2 GewStVO. als Zerlegungsmaßstab in Betracht.

Zweifel sind nun entstanden, ob Vergütungen, die an die im Betrieb ihres Mannes beschäftigte Ehefrau in der Form von Lohn und Gehalt bezahlt werden, gleich sonstigen Lohnaufwendungen abzugsfähig sind. Das Preußische Oberverwaltungsgericht hat die Frage grundsätzlich bejaht,[1]) ihm ist das Sächsische Oberverwaltungsgericht gefolgt.[2])

Einen abweichenden Standpunkt hat dagegen der 6. Senat des Reichsfinanzhofs eingenommen, der in einer Lohnabzugssache[3]) sich für berufen hielt, dem Preußischen Oberverwaltungsgericht Belehrungen darüber zu erteilen, wie das Ehefrauengehalt gewerbesteuerlich zu behandeln sei. Nach seiner Ansicht widersprechen Angestelltenverträge zwischen Ehegatten dem Wesen der Ehe und dürfen, da sie von der typischen Gestaltung der Dinge abweichen, im Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung steuerrechtlich, insbesondere auch gewerbesteuerrechtlich, nicht anerkannt werden. Wie sich der 6. Senat die typische Gestaltung der Ehe denkt, geht aus seinem Ausspruch (a. a. O. S. 26) hervor: „die zusammen wirtschaftenden Ehegatten leben aus einem Topf und arbeiten auch in einen Topf, die im Betrieb des Mannes tätige Ehefrau steht nicht in einem Abhängigkeitsverhältnis zum Ehemann, sondern verdient vielmehr an seiner Seite mit." Dies scheint mir auf die Annahme eines gemeinschaftlichen Betriebs der Ehegatten, also eines Mitunternehmerverhältnisses, hinzudeuten. Ein solches Verhältnis kann natürlich bestehen, ist aber bei Ehegatten, die im gesetzlichen Güterstand oder in Gütertrennung leben, keineswegs die Regel und darf auch nicht vermutet werden, weil es voraussetzt, daß das Unternehmen auf gemeinschaftliche Gefahr und Rechnung betrieben wird. Die Unterstellung eines derartigen Gesellschaftsverhältnisses in allen Fällen ohne Berücksichtigung des Einzelfalles ist meines Erachtens eine von der Wirklichkeit abstrahierende reine Fiktion zugunsten des Steuergläubigers.

Das Preußische Oberverwaltungsgericht hat demgegenüber mit allem Nachdruck erklärt, daß es an seiner Rechtsprechung festhalte,[4]) und hat in überaus zahlreichen Fällen Entscheidungen der Vorinstanzen als rechtsirrtümlich aufgehoben, die dem vorerwähnten Standpunkt des 6. Senats des Reichsfinanzhofs beigetreten waren. Im Schrifttum ist im Anschluß an diese Kontroverse fast durchweg gegen die vom 6. Senat vertretene Auffassung Stellung genommen worden, insbesondere gegen die in jener Entscheidung mit besonderer Schärfe betonte Typentheorie.[5]) Wassertrüber bezeichnet die Entscheidung als „Ausfluß beamtenmäßiger Denkweise",[6]) weniger scharf spricht Haußmann von „pseudowirtschaftlicher Betrachtungsweise"[7]) und weist meines Erachtens zutreffend darauf hin, es dürfe der Grundsatz der Gleichmäßigkeit nicht zur Schematisierung von Fällen führen, die in Wirklichkeit gar nicht gleichgelagert seien.

Neuerdings ist nun eine sehr bemerkenswerte Entscheidung des 4. Senats des Reichsfinanzhofs in einer Gewerbesteuersache ergangen,[8]) die von der Ansicht des 6. Senats völlig abrückt. Sie betrifft braunschweigisches Gewerbesteuerrecht, das jedoch in der hier in Betracht kommenden Frage im wesentlichen mit dem preußischen Recht übereinstimmt. Die Vorinstanz hatte einem Bürstenfabrikanten bei der Ertragsteuer den Abzug bei der Gehaltszahlung für seine im Betrieb beschäftigte Ehefrau unter Berufung auf die Entscheidung in RFH. Bd. 27 S. 22 versagt. Der 4. Senat stand nun vor der Wahl, sich der in jener Entscheidung vertretenen Typentheorie anzuschließen und den Gehaltsabzug für die Ehefrau grundsätzlich zu versagen, oder der Auffassung des Oberverwaltungsgerichts beizutreten. Er entschied sich im Sinne der zweiten Alternative, indem er den Gesichtspunkt der Objektsteuer, die nicht auf die Leistungsfähigkeit des Pflichtigen abgestellt ist und bei der persönliche Verhältnisse des Pflichtigen nicht in Betracht kommen, in den Vordergrund stellte. Er hob die Vorentscheidung auf und gab der Vorinstanz, an die zurückverwiesen wurde, die Weisung, in eine Prüfung der Einzelumstände einzutreten. Die Anwendung der Typentheorie wurde also abgelehnt.

Reichsfinanzhof[9]) und Oberverwaltungsgericht stehen hiernach jetzt übereinstimmend auf dem Standpunkt, daß Arbeitsverträge zwischen Ehegatten an sich dem Wesen der Ehe nicht widersprechen und gewerbesteuerrechtlich grundsätzlich anzuerkennen sind. Freilich nur in dem Umfang, den das bürgerliche Recht zuläßt.

Selbstverständlich können nur ernstgemeinte Arbeitsverträge Anerkennung beanspruchen. Verträge, die nur zum Schein abgeschlossen sind, sind ebenso wie für das bürgerliche Recht auch für das Steuerrecht unbeachtlich. Dies gilt nicht nur für Arbeitsverträge zwischen Ehegatten, sondern für Verträge allgemein. Allerdings sind Scheinverträge zwischen Ehegatten weit häufiger als solche zwischen anderen Personen. Das berechtigt auch, die zwischen Ehegatten abgeschlossenen Arbeitsverträge besonders unter die Lupe zu nehmen. Ein Scheinvertrag liegt vor, wenn aus den Umständen hervorgeht, daß die Ehegatten den vermeintlichen Arbeitsvertrag gar nicht gewollt haben. Dieser Vertragswille fehlt, wenn bei dem Vertragsabschluß überhaupt nicht die Absicht bestand, der Frau einen Rechtsanspruch auf Gehalt für ihre Dienstleistung zu gewähren. Dies ist nach der Rechtsprechung des Oberverwaltungsgerichts z. B. daraus zu folgern, daß im Laufe des Geschäftsjahrs der Frau weder Gehalt gezahlt noch ihr gutgeschrieben worden ist. Allerdings kann nach dieser Rechtsprechung der Nachweis der tatsächlichen Gehaltsgewährung schon

[1]) Vgl. OVG. Entsch. Bd. 81 S. 57 ff., Bd. 83 S. 63 ff.; ferner OVG. i. St. Bd. 16 S. 441, 442.

[2]) Jahrb. d. Sächs. OVG. Bd. 34 (1931) Nr. 23.

[3]) Urteil vom 7. 5. 1930 RFH. Bd. 27 S. 22.

[4]) Urteil vom 10. 10. 1930, NuPrVBl. Bd. 52 S. 77. OVG. Bd. 88 S. 48.

[5]) Vgl. Lion in StuW. 1931 S. 610 ff.; Blau-Oeftering in Iherings Jahrb. Bd. 82 S. 164 ff.

[6]) JW. 1932 S. 1422.

[7]) StuW. 1931 S. 762.

[8]) Urteil vom 26. 10. 1932 StuW. 1933 Nr. 19.

[9]) Reichsfinanzhof bezeichnet in folgendem den 4. in Gewerbesteuersachen erkennenden Senat des Reichsfinanzhofs.

dadurch erbracht werden, daß eine einmalige Umbuchung am Schluß des Geschäftsjahrs erfolgt ist. Ein ernstlich gemeinter Arbeitsvertrag ist ferner zu verneinen, wenn in die Form eines Gehalts der Ehefrau solche Leistungen gekleidet sind, die ihr der Mann ohnehin auf Grund seiner Unterhaltspflicht schuldet (z. B. Gewährung freier Station). Daher ist beispielsweise in dem Falle, wo die in der Gastwirtschaft des Mannes tätige Frau aus der Gastwirtschaftsküche beköstigt wird, der Wert der Verpflegung, auch wenn sie als Teil des Arbeitsentgelts bezeichnet wird, als Entnahme dem Gewinn hinzuzurechnen. Ein Scheinvertrag liegt ferner vor, wenn die Arbeitsleistungen der Frau, die den Gegenstand des Arbeitsvertrags bilden, erdichtet sind oder wenn geringfügige oder gelegentliche Hilfsleistungen, durch die die Frau ihren Mann bei seiner gewerblichen Tätigkeit entlastet, zu fortlaufenden Arbeitsleistungen aufgebauscht werden.

Soweit dagegen das bürgerliche Recht Arbeitsverträge zwischen Ehegatten als dem Wesen der Ehe nicht zuwiderlaufend anerkennt und ihre Rechtsgültigkeit bejaht, dürfte kein Grund vorliegen, über derartige Verträge im Steuerrecht hinwegzusehen. Auch das Gebot der wirtschaftlichen Betrachtungsweise berechtigt nicht hierzu. Eine typische Gestaltung der Ehe gibt es bei Gewerbetreibenden überhaupt nicht. Je nach den individuellen Verhältnissen (Vermögen, Güterstand und Persönlichkeit der Ehegatten) liegen die tatsächlichen Voraussetzungen, unter denen die Ehefrau im Geschäft ihres Mannes Arbeit leistet, außerordentlich verschieden.[10])

Gewerbesteuerrechtlich werden Arbeitsverträge zwischen Ehegatten nur insoweit anerkannt, als das bürgerliche Recht sie zuläßt. Dort gilt nun für die Rechtsgültigkeit von Arbeitsverträgen zwischen Ehegatten eine erhebliche, sich aus dem Familienrecht ergebende Einschränkung. Bürgerlich-rechtlich ist, wie das Oberverwaltungsgericht in feststehender Rechtsprechung ausgesprochen hat, für den Abschluß derartiger Arbeitsverträge kein Raum, soweit die Ehefrau auf Grund des § 1356 Abs. 2 BGB. zur Mitarbeit im Geschäft des Mannes verpflichtet ist (vgl. Komm. der Reichsgerichtsräte Anm. 2 zu § 1356 BGB. 6. Aufl. S. 74; RGZ. Bd. 61 S. 53). Ob nun wirklich der Standpunkt in dieser Allgemeinheit dem bürgerlichen Recht entspricht, soll hier nicht weiter untersucht werden. Es mag nur darauf hingewiesen sein, daß das Reichsgericht gelegentlich einen weniger schroffen Standpunkt eingenommen und ausgesprochen hat, es sei in erster Linie Sache der Ehegatten selbst, die Frage zu beantworten, ob die Frau im Sinne des § 1356 Abs. 2 BGB. zur unentgeltlichen Mitarbeit verpflichtet sei.[11])

Es kommt also darauf an, ob die Mitarbeit der Frau nach den Verhältnissen, in denen die Ehegatten leben, üblich ist. Maßgeblich sind einmal die konkreten Verhältnisse, in denen die Ehegatten leben, insbesondere die wirtschaftlichen. Sodann kommt es darauf an, ob unter gleichartigen Verhältnissen nach der an dem betreffenden Ort vorhandenen Verkehrsauffassung eine Üblichkeit der Mitarbeit der Frau besteht. Arbeitet jedoch eine Ehefrau in einem Gewerbezweig mit, bei dem allgemein nach örtlicher Verkehrsauffassung die Üblichkeit der Mitarbeit der Frau zu bejahen ist, wie z. B. in der Regel bei kleineren Ladengeschäften, bei Gastwirten, Bäckern, Konditoren und Fleischern, so begibt sie sich des Einwands, daß nach den individuellen Verhältnissen der betreffenden Eheleute (z. B. im Hinblick auf die wohlhabende Herkunft oder auf den Gesundheitszustand der Frau) im konkreten Falle keine Verpflichtung aus § 1356 Abs. 2 BGB. bestehe. Diesen Grundsätzen entspricht es nicht, wenn Gewerbesteuerbehörden ohne Prüfung des Einzelfalls von einer allgemeinen Üblichkeit der Mitarbeit der Frau im ehemännlichen Geschäft oder von einer Landesüblichkeit in diesem Sinne ausgehen. Bestände eine derartige Üblichkeit allgemein, so bliebe es schwer verständlich, daß tatsächlich die meisten Ehefrauen von Gewerbetreibenden nicht im Betrieb ihres Mannes mitarbeiten. Zu beachten ist fernerhin, daß — wie das Oberverwaltungsgericht in ständiger Rechtsprechung entschieden hat — auch regelmäßige Arbeitsleistungen, also nicht nur gelegentliche und vorübergehende, Gegenstand einer Verpflichtung aus § 1356 Abs. 2 BGB. sein können.

Nun ist die Frage aufgeworfen worden, warum denn die Frau nicht genau so entlohnt werden solle wie jede dritte Angestellte.[12]) Die Frage ist an sich durchaus berechtigt. Es befremdet zunächst, daß bei einer Objektsteuer Dienstleistungen, die zugunsten des Unternehmens erfolgen, nur deshalb nicht abgegolten werden sollen, weil sie einer familienrechtlichen Verpflichtung gegenüber dem Geschäftsinhaber entsprechen. Denn den Unterhalt, den der Geschäftsinhaber seiner Frau schuldet, trägt ja sein Privatvermögen. Wird ein Betrag dafür der Geschäftskasse entnommen, so ist dies eine dem Gewinn hinzuzurechnende Entnahme (§ 12 Abs. 2 EStG.). Anderseits gehört zu der Erwerbsquelle, deren Ertrag steuerlich erfaßt werden soll, zwar die Arbeit des Unternehmers, aber nicht die Arbeit seiner Familienangehörigen. Umgekehrt besteht für den Ehemann niemals eine familienrechtliche Pflicht im Sinne des § 1356 Abs. 2 BGB., im Geschäft seiner Frau tätig zu sein. Ist er also als Angestellter dort beschäftigt, so ist die ihm bezahlte Entlohnung, soweit sie nicht etwa im Mißverhältnis steht zu seinen Leistungen, stets abzugsfähig.

Der Reichsfinanzhof meint, wenn ein Gesetz (braunschweigisches Gewerbesteuergesetz) einen Abzug für den persönlichen Arbeitsverdienst des Unternehmers nicht kenne, so liege es auch nicht in seinem Sinne, für die Hilfsdienste der Ehefrau einen Abzug zuzulassen. Diese Schlußfolgerung ist meines Erachtens anfechtbar. Daraus, daß der Unternehmer seine eigenen Dienste im Unternehmen unentgeltlich zu leisten hat, folgt meines Erachtens nicht, daß auch Hilfsdienste anderer (die Ehefrau gehört zum Kreise der anderen) nicht vergütet werden dürfen. Umgekehrt müßte ja nach jener Ansicht dann, wenn das Gewerbesteuergesetz — wie z. B. § 5 Abs. 3 GewStVO. — einen Abzug für die persönliche Arbeitsleistung des

[10]) Die Vergütung, die die Ehefrau als Angestellte ihres Mannes erhält, wird Vorbehaltsgut (RGZ. Bd. 64 S. 328; Recht 1915 Nr. 2514) und unterliegt, worauf es der Frau oft wesentlich ankommt, ihrer freien Verfügung.

[11]) Vgl. RGZ. Bd. 64 S. 326; Recht 1907 Nr. 306, 1916 Nr. 1519, 1520.

[12]) Vgl. Haußmann a. a. O. Anm. 7.

Unternehmers zuläßt, ein Abzug für die Hilfsdienste der Frau in jedem Falle statthaft sein. Dies ist aber doch wohl nicht die Ansicht des Reichsfinanzhofs. Der Grund, warum die familienrechtliche Verpflichtung der Frau zur Mitarbeit dem Abzug eines Gehalts für ihre Beschäftigung entgegensteht, liegt nur darin, daß dem Unternehmen infolge ihrer Beschäftigung keine notwendigen Gegenaufwendungen erwachsen, die als Werbungskosten in Ansatz gebracht werden könnten. Die Frau hat eben, soweit ihre Pflicht aus § 1356 Abs. 2 BGB. reicht, ihre Dienste unentgeltlich zu leisten.

Soweit die Ehefrau auf Grund des § 1356 Abs. 2 BGB. nicht verpflichtet ist, kann sie als Angestellte ihres Mannes gegen Gehalt beschäftigt werden. Dagegen hat das Oberverwaltungsgericht niemals anerkannt, daß ein Gewerbetreibender, der seine Frau in seinem Betrieb beschäftigt, ohne weiteres einen ihren Diensten entsprechenden Betrag als Betriebsausgabe ansetzen dürfe. Er darf dies nach der Rechtsprechung des Oberverwaltungsgerichts selbst dann nicht, wenn er durch die Mitarbeit der Frau eine vollständige Arbeitskraft, die er sonst annehmen müßte, erspart. Er darf auch nicht etwa Mehraufwendungen, die ihm im Haushalt durch die geschäftliche Arbeit der Frau erwachsen (z. B. den Lohn einer Hausangestellten), als Betriebsunkosten in Abzug bringen. Die Abzugsfähigkeit des Ehefrauengehalts setzt also immer den Nachweis eines rechtsgültigen Arbeitsvertrags voraus.[13]) Dieser Vertrag ist allerdings an keine Form geknüpft, es genügt auch ein mündlicher Vertrag.

Wenn der Reichsfinanzhof weiterhin verlangt, der Abschluß eines Arbeitsvertrags müsse nach Art und Umfang der Tätigkeit der Frau wirtschaftlich gerechtfertigt erscheinen, was im allgemeinen erst dann der Fall sei, wenn durch ihre Arbeit die Dienste eines Dritten ersetzt würden, so deckt sich dies im großen und ganzen mit den Anforderungen, die das Oberverwaltungsgericht an die Abzugsfähigkeit des Ehefrauengehalts stellt (vgl. OVG. Bd. 88 S. 48 und 51). Damit ist aber nicht gesagt, daß die Ehefrau stets ihre volle Arbeitskraft dem Betrieb widmen müsse. Es gibt ja auch fremde Angestellte, die dies nicht tun. Nur muß die Vergütung, die die Frau bei nicht voller Beschäftigung erhält, entsprechend niedriger sein. Als wirtschaftlich ungerechtfertigt wird man einen Arbeitsvertrag zwischen den Ehegatten auch bezeichnen können, wenn durch ihn der Frau Arbeitsleistungen übertragen werden, die nach Lage der Dinge der Mann ohne Schwierigkeiten selber ausführen könnte.

Die selbständige Leitung des Betriebs oder eines Teils des Betriebs geht nach der Ansicht des Oberverwaltungsgerichts über die Verpflichtung des § 1356 Abs. 2 BGB. hinaus.[14]) Als selbständige Leitung eines Teilbetriebs ist aber nach einer Entscheidung des Oberverwaltungsgerichts nicht anzusehen, wenn eine Gastwirtsfrau die selbständige Verwaltung der Küche hat.

Während bei einem fremden Angestellten der gezahlte Lohn in vereinbarter Höhe als Betriebsausgabe abgezogen werden kann, ohne daß von der Steuerbehörde geprüft wird, ob die geleisteten Dienste auch der Entlohnung entsprechen, kann bei der Ehefrau, die ihr auf Grund gültigen Arbeitsvertrags gezahlte Vergütung nur in einer Höhe abgezogen werden, die über die ortsüblichen Sätze für eine gleichartige Dienste verrichtende fremde Arbeitskraft nicht hinausgeht (OVG. Bd. 83 S. 63 ff., 66). Über die Angemessenheit der Vergütung ist nötigenfalls ein Gutachten (z. B. der Industrie- und Handelskammer) einzufordern. Die tariflichen Gehaltssätze dürfen, wie das Oberverwaltungsgericht wiederholt ausgesprochen hat, da sie grundsätzlich nur Mindestvergütungen für die Arbeitnehmer darstellen, nur dann zugrunde gelegt werden, wenn entweder eine Erhöhung der Vergütung im Tarifvertrag ausdrücklich ausgeschlossen ist oder die Tarifsätze ortsüblich sind.

Diese Zurückführung des vereinbarten Ehefrauengehalts auf ein angemessenes Maß verhindert, daß die Vergütung über den Wert der Dienste erhöht wird, um den Gewerbeertrag herunterzudrücken. Die vom 6. Senat hervorgehobene Gefahr, die Anerkennung von Arbeitsverträgen zwischen Ehegatten gebe einen Anreiz zur künstlichen Schaffung von Arbeitsverhältnissen zwischen Mann und Frau, darf daher nicht überschätzt werden. Abgesehen davon, ist diese Gefahr auch keineswegs auf Ehegatten und nahe Angehörige beschränkt. Es gibt auch im gesetzlichen Sinne fremde Personen, die mit dem Geschäftsinhaber in sehr engen Beziehungen stehen können.

Wie ist nun der Fall zu beurteilen, wenn der Mann nicht Alleininhaber des Geschäfts ist, in dem seine Frau auf Grund eines Arbeitsvertrags arbeitet? Wird das Unternehmen in der Rechtsform einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts, einer Kommanditgesellschaft oder einer offenen Handelsgesellschaft geführt, so ist, wie das Oberverwaltungsgericht wiederholt entschieden hat, die Ehefrau aus § 1356 Abs. 2 BGB. grundsätzlich nicht verpflichtet, in dem Geschäft, in dem ihr Ehemann nur einer der Gesellschafter ist, unentgeltlich mitzuarbeiten.[15]) Ihre familienrechtliche Pflicht geht nicht so weit, daß sie gehalten wäre, durch ihre unentgeltliche Mitarbeit zum Gewinn nicht nur ihres Mannes, sondern auch der übrigen Gesellschafter beizutragen. Eine abweichende Beurteilung tritt jedoch in dem Falle ein, wenn die Beteiligung der übrigen Gesellschafter so geringfügig ist, daß sie auf die Gewinnerzielung keinen entscheidenden Einfluß hat. In einem solchen Fall wird das Unternehmen, das in der Rechtsform eine der vorgenannten Gesellschaften geführt wird, hinsichtlich der familienrechtlichen Verpflichtung der Ehefrau zur Mitarbeit wirtschaftlich als das Geschäft ihres Mannes angesehen. Das gleiche gilt, wenn die Ehefrauen mehrerer Mitinhaber in dem Geschäft mitarbeiten, insbesondere, wenn die Mitunternehmer in einem solchen Fall Brüder oder sonstige nahe Verwandte sind. Sind die Ehemänner der mitarbeitenden Frauen alleinige Gesellschafter mit annähernd gleichen Gewinnanteilen,

[13]) Das Beispiel, das Becker in „Über die Selbständigkeit des Steuerrechts" StuW. 1932 S. 502 aus dem preußischen Gewerbesteuerrecht zum besten gibt, kann ich daher nicht recht verstehen.

[14]) Vgl. RuPrVBl. Bd. 52 S. 993; RGSt. Bd. 52 S. 280; Rspr. Bd. 2 S. 386.

[15]) RuPrVBl. Bd. 53 S. 354; Urteil vom 15. 3. 1932, FinMBl. 1932 S. 129, 130.

so ist nach der Rechtsprechung des Oberverwaltungsgerichts bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise die Vereinbarung, die die Frauen mit dem Unternehmen (Gesellschaft) getroffen haben, so anzusehen, als wenn sie mit ihren Männern getroffen worden sei. Alsdann kommt also wiederum in Frage, ob die Mitarbeit der Frau im Sinne des § 1356 Abs. 2 BGB. üblich ist.

Wesentlich anders ist die Rechtslage, wenn eine Ehefrau in einer Aktiengesellschaft, einer Gesellschaft mb.H., einer Genossenschaft oder in einer anderen Gesellschaft der im § 5 Abs. 2 bb GewStVO. genannten Formen Dienste leistet und ihr Mann wesentlich beteiligter Gesellschafter, d. h. zu mehr als einem Viertel beteiligt ist. In diesem Falle sind kraft ausdrücklicher gesetzlicher Bestimmung die Bezüge der Ehefrau dem Ertrage hinzuzurechnen. Hier kommt es überhaupt nicht in Betracht, ob die Ehefrau eine Verpflichtung im Sinne des § 1356 Abs. 2 BGB. hat oder ob ein ernstlich gemeinter Arbeitsvertrag vorliegt, vielmehr sind ihre Bezüge in keinem Falle abzugsfähig. Der § 5 Abs. 2 bb GewStVO. ist jedoch eine Sondervorschrift, die nach der Rechtsprechung des Oberverwaltungsgerichts nicht etwa analog auf andere Gesellschaften, insbesondere auf die im § 5 Abs. 2 b a. a. O. genannten Gesellschaften ausgedehnt werden darf. Im übrigen geht die Bestimmung des § 5 Abs. 2 bb in ihrem Bestreben, den zur Steuerersparnis vorgenommenen Abtretungen von Beteiligungen als Gesellschafter an nahe Verwandte entgegenzutreten, meines Erachtens viel zu weit und führt praktisch nicht selten zu unbilligen Ergebnissen.

Liegt eine Verpflichtung der Ehefrau zur Mitarbeit auf Grund des § 1356 Abs. 2 BGB. nicht vor, so ist es weder ein Mißbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts, noch eine Steuerumgehung, wenn die Ehegatten von der Möglichkeit, einen Arbeitsvertrag miteinander abzuschließen, Gebrauch machen und hierdurch Steuervorteile, die mit diesem Vertrage verbunden sind, für sich in Anspruch nehmen. Dies hat das Oberverwaltungsgericht wiederholt ausgesprochen. Dagegen läßt sich auch nicht etwa einwenden, der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung werde verletzt, wenn Ehegatten, die von der Möglichkeit des Vertragsabschlusses Gebrauch machen, den Abzug vom Ertrag vornehmen dürfen, während er anderen Ehegatten, die keinen Vertrag miteinander abschließen, versagt wird. Viel eher scheint mit der Grundsatz der Gleichmäßigkeit in Frage gestellt, wenn diejenigen Geschäftsinhaber, deren Ehefrauen auf Grund einer Verpflichtung aus § 1356 Abs. 2 BGB. in dem Geschäft mitarbeiten, keinen Gehaltsabzug für die Ehefrau vornehmen dürfen, während anderen Unternehmern, die nicht verheiratet sind oder deren Ehefrauen nicht mitarbeiten, ein Abzug für das Gehalt einer fremden Arbeitskraft, die die fehlende Ehefrau ersetzt, gestattet wird. Meines Erachtens würde es dem Grundsatz der Steuergerechtigkeit entsprechen, wenn in allen Fällen, in denen die Ehefrau des Geschäftsinhabers in der gleichen Weise wie ein fremder Angestellter mitarbeitet, ein angemessener Betrag für ihre Mitarbeit als Betriebsausgabe in Abzug gebracht werden dürfte, und zwar auch dann, wenn sie familienrechtlich zur Mitarbeit verpflichtet ist. Das bestehende Gesetz bietet allerdings keine Handhabe hierzu.

Schließlich ist noch darauf hinzuweisen, daß die Ehefrau, die im Betrieb ihres Mannes Dienste leistet, unter Umständen auch als stille Gesellschafterin betrachtet wird, weil die Vermögenseinlage, die der stille Gesellschafter zu leisten hat, nach der Rechtsprechung des Oberverwaltungsgerichts auch in Diensten bestehen kann (vgl. OVG. Bd. 83 S. 71 ff., RuPrVBl. Bd. 49 S. 758, Bd. 50 S. 61 ff., 275 ff., Bd. 51 S. 609 ff., 691).

Ist die Frau stille Gesellschafterin, so ist die ihr bezahlte Vergütung Gewinnverwendung und daher nicht abzugsfähig. Nach der Rechtsprechung des Oberverwaltungsgerichts darf jedoch eine stille Gesellschaft niemals aus allgemeinen Erwägungen als vorhanden angenommen werden, vielmehr müssen nach Lage des Einzelfalles die Merkmale einer stillen Gesellschaft festgestellt werden, insbesondere muß dargetan werden, daß überhaupt eine Beteiligung am Gewinn mit einer Quote oder einem Prozentsatz vorliegt. Ein stilles Gesellschaftsverhältnis kommt daher nicht in Betracht, wenn die Ehefrau lediglich ein festes Gehalt bezieht, ohne an den wechselnden Geschäftsergebnissen beteiligt zu sein.

Die Neuregelung der Wertermittlung bei der Grunderwerbsteuer.

Von Oberregierungsrat Dr. *Kluckhohn*, Landesfinanzamt, Berlin.

1. Während früher bei der Grunderwerbsteuer der gemeine Wert die Besteuerungsgrundlage bildete, ist auf Grund der Verordnung des Reichspräsidenten vom 1. 12. 1930 an die Stelle des gemeinen Wertes der Einheitswert getreten. Bei dieser Regelung haben sich, wie der Runderlaß des Reichsministers der Finanzen S 4410 — 7 III vom 10. 4. 1933 hervorhebt, in der praktischen Durchführung Schwierigkeiten ergeben einmal dann, wenn es sich um Grundbesitz handelte, für den die Feststellung eines Einheitswertes nicht vorgeschrieben ist, ferner dann, wenn sich der Grundstückswert in der Zeit zwischen dem Zeitpunkt, für den der Einheitswert festgestellt war, und dem für die Berechnung der Grunderwerbsteuer maßgeblichen Stichtag wesentlich geändert hat, oder wenn schließlich in dem Einheitswert der Wert solcher Gegenstände enthalten war, die nicht der Grunderwerbsteuer unterliegen. Zur Behebung dieser Schwierigkeiten ist am 10. 4. 1933 die „Verordnung über Wertermittlung bei der Grunderwerbsteuer" (VO.) erlassen, die zugleich die gesamten für diese Wertermittlung geltenden Vorschriften zusammenfaßt.

2. Die VO. sieht in ihrem ersten Teil, der die „Allgemeinen Bestimmungen" enthält, vor, daß grundsätzlich für die Besteuerung nach dem Grunderwerbsteuergesetz (GrErwStG.) die Vorschriften des Ersten Teils des Reichsbewertungsgesetzes (RBewG.) und die der Reichsabgabenordnung gelten (§ 1 VO.).

Ferner ist unter dem Stichtag im Sinne der VO. der Zeitpunkt zu verstehen, der nach den Vorschriften des Grunderwerbsteuergesetzes für die Bewertung von Grundbesitz maßgebend ist (§ 2 Abs. 1 VO.); dies ist insbesondere der Tag der Eintragung der Eigentumsübertragung in das Grundbuch (§ 4 GrErwStG.). Als Grundbesitz im Sinne der VO. gelten nach § 2 Abs. 2 entsprechend dem § 11 Abs. 1 Satz 1 GrErwStG. die landwirtschaftlichen, forstwirtschaftlichen und gärtnerischen Betriebe, bei denen nach §§ 28 ff. RBewG. die Grundstücke nur als Teil der gesamten Betriebseinheit bewertet werden, ferner die Grundstücke, d. h. insbesondere die Wohnhäuser und die sonstigen städtischen Grundstücke, aber auch nach § 54 Abs. 2 RBewG. im allgemeinen die grundstücksgleichen Berechtigungen des § 2 GrErwStG., sowie schließlich die Betriebsgrundstücke, die nach § 45 RBewG. eine wirtschaftliche Untereinheit von dem Einheitswert der gewerblichen Betriebe bilden. Es werden also für den Begriff des Grundbesitzes von der VO. die Begriffe des Reichsbewertungsgesetzes übernommen.

3. Der zweite Teil, der Hauptteil, der VO. enthält die besonderen Bestimmungen über die Wertermittlung. Hierbei ist zu unterscheiden zwischen der Bewertung in den Regelfällen und der in den Sonderfällen. Als Regelfälle gelten die des § 11 GrErwStG., nämlich einmal die, in denen der Besteuerung der Einheitswert zugrunde zu legen ist, der auf den dem Stichtag unmittelbar vorausgegangenen oder mit ihm zusammenfallenden Feststellungszeitpunkt festgestellt ist. Hier ist selbstverständlich für die Berechnung der Grunderwerbsteuer dieser Einheitswert maßgebend (§ 3 VO.). Ferner liegt ein Regelfall entsprechend dem § 11 GrErwStG. dann vor, wenn nur der dem steuerpflichtigen Gegenstande entsprechende Teil des vorgenannten Einheitswertes der Besteuerung zugrunde zu legen ist (§ 4 VO.). Dies gilt einmal dann, wenn in dem Einheitswert der Wert von Gegenständen enthalten ist, die der Grunderwerbsteuer nicht unterliegen, z. B. von Maschinen (hier ist der Wert dieser Gegenstände für die Steuerbemessung auszuscheiden), und ferner dann, wenn nur ein Teil der wirtschaftlichen Einheit eines Grundbesitzes den Gegenstand des grunderwerbsteuerpflichtigen Vorgangs bildet, etwa nur ein Teil eines Villengrundstücks verkauft ist (hier ist der Steuerberechnung der auf diesen Teil entfallende Teilbetrag des Einheitswertes zugrunde zu legen). In diesen beiden Fällen wird der für die Grunderwerbsteuer maßgebende Teilbetrag des Einheitswertes auch seinerseits nach den Grundsätzen des Reichsbewertungsgesetzes ermittelt, und er dient — dies ist eine neue Vorschrift — für die Zwecke der Grunderwerbsteuer solange als Einheitswert, bis für Zwecke der Einheitswertsteuern der Einheitswert festgestellt ist.

Gegenüber diesen Bestimmungen für die Regelfälle, die im allgemeinen dem § 11 GrErwStG. entsprechen, behandelt § 5 VO. die Sonderfälle, bei denen die beiden ersten der eingangs angeführten Schwierigkeiten auftauchen, das sind die Fälle, in denen nunmehr eine besondere Bewertung für die Grunderwerbsteuer nach den Verhältnissen an dem Stichtag, die sogenannte Stichtagbewertung, zu erfolgen hat. Dieser Stichtagwert ist der Berechnung der Grunderwerbsteuer zugrunde zu legen einmal dann, wenn es sich um einen Grundbesitz handelt, für den die Feststellung eines Einheitswertes nicht vorgeschrieben ist. So liegt es in allen den Fällen, in denen eine Einheitswertsteuer noch nicht zur Erhebung kam, etwa weil das Vermögen des Grundstückseigentümers die Freigrenze für die Vermögensteuer von 20 000 RM. nicht überschritten hat, oder weil der Grundstückseigentümer z. B. als öffentliche Sparkasse nach § 4 Abs. 1 Nr. 4 VStG. von der Vermögensteuer befreit war. Der Stichtagwert ist ferner maßgebend, wenn sich der Wert des Grundbesitzes in der Zeit zwischen dem Feststellungszeitpunkt für den Einheitswert und dem Stichtag um mehr als den zwanzigsten Teil oder um mehr als 25 000 RM. erhöht oder vermindert hat, wobei aber ausdrücklich die Einschränkung gemacht ist, daß Wertveränderungen, die auf einer allgemeinen Veränderung der wirtschaftlichen Verhältnisse beruhen, zu keiner Stichtagbewertung führen. Für eine Stichtagbewertung auf Grund veränderter Grundstückswerte ist mithin vor allem in den Fällen Raum, in denen ein Grundstück am Einheitswertfeststellungszeitpunkt noch unbebaut war, am Stichtag aber bebaut ist. Diese Stichtagbewertung, die durch die VO. neu geschaffen ist und lediglich für die Grunderwerbsteuer, nicht für die Einheitswertsteuern maßgebend ist, hat ebenfalls nach den Vorschriften des Reichsbewertungsgesetzes und der Durchführungsbestimmungen zu diesem Gesetz und zum Vermögensteuergesetz für die Einheitsbewertung und Vermögensteuerveranlagung nach dem Stande vom 1. 1. 1931 zu erfolgen (§ 5 Abs. 2 VO.). Schwierigkeiten können hierbei dadurch eintreten, daß nach § 4 der Verordnung des Reichspräsidenten vom 12. 5. 1932 (RGBl. I S. 192) bei der Grunderwerbsteuer zwecks Anpassung an die seit dem 1. 1. 1931 eingetretenen Wertrückgänge in den Fällen, in denen die Steuerschuld im Kalenderjahr 1932 entsteht, von einem um 20 v. H. niedrigerem Wert als dem Einheitswert auszugehen ist, eine Bestimmung, die durch die Verordnung des Reichspräsidenten vom 18. 3. 1933 (RGBl. I S. 109, 116) hinsichtlich der Grunderwerbsteuer auf die Fälle einer Entstehung der Steuerschuld im Kalenderjahr 1933 ausgedehnt ist. Nach § 5 Abs. 3 VO. sind diese Abschläge nicht vorzunehmen, soweit diese Wertrückgänge schon bei der Stichtagbewertung als solche berücksichtigt werden. Das gleiche wird vorsorglich auch hinsichtlich der Abschläge angeordnet, die etwa auf Grund anderer künftiger Vorschriften vorzunehmen sein würden.

Die Zulässigkeit einer Pauschalierung der Grunderwerbsteuer, die bereits § 11 Abs. 2 GrErwStG. vorsah, ist im § 6 VO. aufrechterhalten. Das Finanzamt — nicht aber das Landesfinanzamt wie nach § 70 RVG. — kann hiernach im Einverständnis mit dem Steuerschuldner von der genauen Ermittlung des für die Grunderwerbsteuer maßgebenden Wertes absehen und einen Pauschbetrag für die Steuer festsetzen. Eine solche Pauschalierung ist insbesondere auch dann möglich, wenn andernfalls die Versteuerung noch ausgesetzt werden müßte, wenn also der Einheitswert noch nicht feststeht. Im übrigen gilt diese Vorschrift sowohl in den Regelfällen der §§ 3 und 4 als in den Sonderfällen des § 5 VO. Auf der anderen Seite ist für eine Pauschalierung, die nur eine Beschleunigung und damit eine Vereinfachung des Verfahrens bezweckt und nicht zu einer Vergünstigung des Steuerpflich-

tigen führen soll, z. B. dann kein Raum, wenn das betreffende Grundstück gegenüber dem zuletzt rechtskräftig festgestellten Einheitswert keine wesentliche Wertveränderung erfahren hat und wenn in diesem Einheitswert auch nicht etwa der Wert von Maschinen oder sonstigen Gegenständen, die der Grunderwerbsteuer nicht unterliegen, mit enthalten ist.

Als letzte Bestimmung aus den Vorschriften über die Wertermittlung ist § 7 VO. anzuführen, nach dem auf die Bewertung von Rentenverpflichtungen usw. (§ 12 GrErwStG.) § 45 Abs. 2 und 3 der oben angeführten Durchführungsbestimmungen 1931 anzuwenden ist. § 7 VO. betrifft nicht etwa die Fälle, in denen der Einheitswert oder der Stichtagwert der Besteuerung zugrunde zu legen ist, vielmehr allein die Fälle, in denen bei der Steuerbemessung gemäß § 12 GrErwStG. von dem Veräußerungspreis auszugehen ist, weil dieser höher ist als der Einheitswert, und in denen diesen Veräußerungspreis oder einen Teil desselben Leistungen bilden, die von dem Erwerber des Grundstücks übernommen und gesondert zu bewerten sind, wie z. B. Rentenverpflichtungen auf Grund der Übernahme eines Altenteils. Für die Bewertung solcher Leistungen sehen die Durchführungsbestimmungen 1931 im § 45 Abs. 2 und 3 gegenüber den §§ 17 Abs. 2, 18 und 19 Abs. 1 RBewG. einen geringeren Multiplikator oder einen geringeren Hundertsatz vor, soweit es sich um die Einheitsbewertung und die Vermögensteuer 1931 handelt. Diese Vergünstigung soll nach § 7 VO. auch für die Grunderwerbsteuer gelten.

4. Sodann regelt die VO. in ihrem dritten Teil (§ 8) das Verfahren bei der Wertermittlung, und zwar bei der Feststellung des Teilbetrags des Einheitswertes in den beiden oben unter 3 angeführten Fällen des § 4 VO. und bei der Feststellung des Stichtagwertes gemäß § 5 VO. Für diese Feststellungen sind nicht etwa die Landesbehörden zuständig, denen (wie in Berlin den Bezirksämtern) auf Grund des § 482 AO. die Verwaltung der Grunderwerbsteuer in der ersten Instanz übertragen ist, zuständig sind hier vielmehr die Belegenheitsfinanzämter (§ 72 Nr. 1 AO.), d. h. die Finanzämter, in deren Bezirk die Betriebe oder die Grundstücke belegen sind, und diese werden unter Mitwirkung des Steuerausschusses tätig.

5. Der vierte Teil der VO. enthält im § 9 die Schlußbestimmungen. Da bei der Grunderwerbsteuer der Einheitswert mit Wirkung vom 1. 10. 1930 ab die Besteuerungsgrundlage bildet, findet die VO. auf Rechtsvorgänge Anwendung, für die die Steuerschuld nach dem 31. 12. 1930 entstanden ist oder noch entsteht, während diese Vorschriften auf Rechtsvorgänge, für die die Steuerschuld in der Zeit vom 1. 10. 1930 bis zum 31. 12. 1930 entstanden ist, entsprechend anzuwenden sind. Diese nur entsprechende Anwendbarkeit ergibt sich daraus, daß, wie oben unter 2 dargelegt ist, die Wertermittlung entsprechend den Durchführungsbestimmungen 1931 zu erfolgen hat. Indessen wird nach § 9 Abs. 2 VO. bei bereits festgesetzter Grunderwerbsteuer die Rückwirkung auf die Fälle beschränkt, in denen vor der Veröffentlichung der VO. (d. h. vor dem 11. 4. 1933) die Grunderwerbsteuer nur vorläufig festgesetzt ist oder am Tage der Veröffentlichung die Veranlagung zur Grunderwerbsteuer noch nicht rechtskräftig ist oder in denen schließlich bei der Steuerfestsetzung eine Berichtigung ausdrücklich vorbehalten ist.

Zur Verpachtung von Gewerbebetrieben an Kapitalgesellschaften bei Identität der Verpächter mit den Anteilseignern dieser Kapitalgesellschaften.

Von Regierungsassessor Dr. *Oeftering*, Reichsfinanzhof München.

In den letzten Jahren sind die Inhaber von Gewerbebetrieben, die sie bisher entweder als Einzelkaufleute oder doch in der Form der Personalgesellschaft (offenen Handelsgesellschaft, Kommanditgesellschaft) betrieben hatten, vielfach dazu übergegangen, eine Kapitalgesellschaft (Aktiengesellschaft, Gesellschaft mit beschränkter Haftung usw.) zu gründen und ihren bisherigen Gewerbebetrieb an diese Kapitalgesellschaft zu verpachten. Dieses Verfahren hat seinen Grund wohl vorwiegend in dem scharfen Steuerdruck, der es bei gutgehendem Geschäft angezeigt erscheinen ließ, die erzielten Gewinne der nur in Höhe von 20 v. H. zur Erhebung gelangenden Körperschaftsteuer zu unterwerfen und nur den zur Lebensführung benötigten Teil derselben an die Anteilseigner auszuschütten bzw. diesen als Pachtsumme zuzuführen, während der Rest in der Kapitalgesellschaft zunächst thesauriert wurde. Auf diese Weise konnte wenigstens für die nicht ausgeschütteten Gewinne der sich bis zu 40 v. H. steigernde Tarif der Einkommensteuer vermieden werden. Es waren aber keineswegs nur steuerliche Gründe, die dieses Verfahren veranlaßten, vielmehr ist hier auch an das Bestreben nach beschränkter Haftung, nach leichterer Übertragbarkeit des in dem Betrieb steckenden nunmehr anonymen Kapitals sowie daran zu denken, daß durch die Form der Kapitalgesellschaft der Betrieb auch im Erbgang der Familie erhalten bleiben sollte.

Verwirklicht wurden diese Ideen regelmäßig in der Weise, daß der oder die bisherigen Betriebsinhaber eine Kapitalgesellschaft mit einem geringen Stammkapital gründeten, die Anteile übernahmen und ihren Betrieb an die neugegründete juristische Person verpachteten. In den betreffenden Verträgen ist dann regelmäßig dafür Sorge getragen, daß dem bisherigen Eigentümer des gewerblichen Betriebs möglichst umfassende Herrschaftsrechte innerhalb der Kapitalgesellschaft zustehen. Meist sollen alle Anschaffungen und Ersatzbeschaffungen seitens der Kapitalgesellschaft sofort und unmittelbar in das Eigentum des Verpächters übergehen. Vereinzelt finden sich Bestimmungen, daß dies nicht nur für das Anlage-, sondern auch für das Umlaufsvermögen (z. B. die im Betrieb der Kapitalgesellschaft hergestellten Erzeugnisse und Vorräte) gelten solle. Meist läßt sich der Verpächter die Stellung des Geschäftsführers der Kapitalgesellschaft garantieren. Ferner ist oft der Kreis der Gesellschafter oder die Über-

tragbarkeit der Gesellschaftsanteile beschränkt, ebenso etwaige Kündigungs- und Austrittsrechte der Gesellschafter.

Die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs hatte sich schon früh mit derartigen Rechtsverhältnissen zu befassen, insbesondere unter dem Gesichtspunkt der §§ 9 und 10 AO. n. F., d. h. es tauchte die Frage auf, ein derartiges Verhältnis steuerlich anzuerkennen oder aber die Existenz der Kapitalgesellschaft und des geschlossenen Pachtvertrags zu ignorieren.

Die Rechtsprechung hat diese Auffassung im wesentlichen abgelehnt. Eine andeutungsweise Behandlung findet sich bereits in einem Rentenbankumlagenurteil des 2. Senats vom 1. 7. 1924 II A 179/24, StuW. 1924 Nr. 398. Zu grundsätzlichen Ausführungen über das Rechtsverhältnis sieht sich schon das Urteil des Einkommensteuersenats vom 3. 12. 1924 / 25. 2. 1925 VI e A 188/24, StuW. 1925 Nr. 167, 180, veranlaßt, das in tiefgründigen Untersuchungen es verneint, daß hier eine Umgehung im Sinne des § 5 AO. a. F. (§ 10 AO. n. F.) vorliege. Dort findet sich bereits der Satz, daß die Steuerpflichtigen grundsätzlich nicht gezwungen werden könnten, zur Erreichung eines wirtschaftlichen Zweckes unter allen Umständen diejenigen Wege zu gehen, die dem Staate die meisten Steuern einbrächten. Die Form der Verpachtung könne sehr wohl zur Vermeidung von Steuern und Kosten, insbesondere der Gesellschaftsteuer, wirtschaftlich begründet sein. Mit einem entgegengesetzten Falle, nämlich der Verpachtung des Betriebs einer GmbH. an eine oHG, deren Hauptgesellschafter die GmbH. fast ausschließlich beherrschen, hatte sich der Körperschaftsteuersenat im Urteil vom 18. 12. 1928 I A 254/28, StuW. 1929 Nr. 195, zu befassen. Dort war allerdings ein zu niedriger Pachtzins unter auch sonst ungewöhnlichen Bedingungen vereinbart worden. Der Senat bejahte in diesem Falle die rechtliche Möglichkeit der Anwendbarkeit des § 5 AO. a. F., läßt jedoch durchblicken, daß er zur Anerkennung des Pachtverhältnisses geneigt wäre, falls nur der vereinbarte Pachtzins als angemessen anzusehen wäre. In einem Beschluß vom 7. 8. 1925 I B 53/25, StuW. 1925 Nr. 754, hatte der 1. Senat in einem Falle, wo Berggewerkschaften ihr Bergwerkseigentum an eine AG. verpachtet hatten, bei der Auslegung des Art. I § 10 der 2. StNotVO. noch keine Bedenken geäußert. Von den neueren Urteilen des Einkommensteuersenats ist zu erwähnen das Urteil vom 29. 1. 1929 VI A 1384, 1385/29, StuW. 1930 Nr. 298, in dem die Verpachtung eines Gewerbebetriebs an eine Kapitalgesellschaft, deren Anteilsinhaber mit den Verpächtern identisch sind, bedingungslos anerkannt wird. Für die Kapitalverkehrsteuer hat der 2. Senat im Urteil vom 26. 6. 1925 II A 309/25, StuW. 1925 Nr. 494, ein derartiges Rechtsverhältnis ebenfalls anerkannt und lediglich bemerkt, daß eine Steuerpflicht nach § 6 b KVG. auch für diesen Pachtvertrag in Frage kommen könne, weil auch die Verpachtung eines Betriebs eine „Leistung" im Sinne dieser Vorschrift darstellen könne. Ein besonderer Wert komme dieser Leistung aber nur zu, wenn sich der Pachtzins unter der Grenze des üblichen und Angemessenen halte. Im Urteil vom 20. 11. 1928 II A 229/28, StuW. 1929 Nr. 556, hat der Kapitalverkehrsteuersenat ausgesprochen, daß bei Abschluß eines Pachtverhältnisses der bisher dargestellten Art es nicht angängig sei, auf Grund von § 5 Abs. 3 AO. a. F. die Einbringung des Geschäftsvermögens in die GmbH. zu unterstellen, wenn es den Beteiligten darum zu tun gewesen sei, die Haftung des Geschäftsvermögens für die Geschäftsschulden zu verhindern.

Wie schon das erwähnte Urteil vom 18. 12. 1928 I A 254/28, StuW. 1929 Nr. 195, klarstellt, sind natürlich Fälle denkbar, wo eine steuerliche Anerkennung derartiger Rechtsverhältnisse nicht erfolgen kann. Bedenken werden insbesondere auftauchen können, wenn die Rechtsstellung der GmbH. so sehr nach allen Seiten hin eingeschränkt ist, daß sie genau gesehen nur noch auf dem Papier steht und keinerlei Eigenleben zu führen vermag (vgl. StuW. 1930 Nr. 1223, wo eine Kapitalgesellschaft alle Geschäfte im eigenen Namen, aber nur für Rechnung ihrer Gesellschafter abschließen sollte).

Neuerdings hat der 6. Senat in einem Urteil vom 14. 3. 1933 VI A 1638/32 Anlaß genommen, seine Rechtsprechung zu der aufgezeigten Frage erneut zu überprüfen. Er hat auch jetzt daran festgehalten, daß der Gründung einer GmbH. und der Verpachtung eines Betriebs, den die Gesellschafter oder ein Gesellschafter der neuen GmbH. bisher als Einzelkaufleute oder in der Form einer Personalgesellschaft geführt haben, die steuerliche Anerkennung grundsätzlich nicht versagt werden könne. Auch die Auferlegung von weitgehenden Werterhaltungspflichten hinsichtlich der verpachteten Betriebsgegenstände mit der Maßgabe, daß erforderliche Ersatzbeschaffungen oder Neubeschaffungen unmittelbar in das Eigentum des Verpächters übergehen, stehe dieser Anerkennung nicht entgegen. Welche rechtliche und tatsächliche Herrschaft dem Verpächter innerhalb der GmbH. zukomme, sei ohne ausschlaggebende Bedeutung (vgl. auch die Urteile vom 26. 10. 1932 VI A 2092/31 und VI A 1784/32).

In bedeutsamer Weise glaubte jedoch der Senat an die steuerliche Anerkennung einige wesentliche Bedingungen knüpfen zu müssen. Sei nämlich in dem Pachtvertrag der Übergang von Anlagegegenständen in das unmittelbare Eigentum des Verpächters vorgesehen, so müsse folgendes verlangt werden: Entweder werden diese Gegenstände entsprechend den Regeln ordnungsmäßiger Buchführung ungeachtet der zivilrechtlichen Eigentumsverhältnisse bei der Kapitalgesellschaft aktiviert und bilden dann — mindestens zunächst — bei dem Verpächter keinerlei Einkommen. Dann dürfe sich aber die Kapitalgesellschaft hinsichtlich der Abschreibung der aktivierten Gegenstände nicht etwa darauf berufen, daß zu befürchten sei, daß der Pachtvertrag alsbald ablaufe und sie mit dem Ablauf desselben die Gegenstände unentgeltlich auf den Verpächter überführen müsse; vielmehr müßte in einem solchen besonderen Falle diese Abschreibung (abgesehen von den Abnutzungsabsetzungen) bis zu dem Zeitpunkt zurückgestellt werden, wo der Pachtvertrag tatsächlich ende.

Wolle man nämlich anders verfahren, so könnte mit Rücksicht auf die Rechtsprechung, wonach Ersatz-

beschaffungen, die nach dem Pachtvertrag in das Eigentum des Verpächters übergehen, diesem erst bei Beendigung des Pachtverhältnisses zufließen (vgl. Urteil vom 21. 3. 1920, StuW. 1930 Nr. 614), der Fall eintreten, daß einerseits der Verpächter sich darauf berufen könnte, daß ihm die ersatzbeschafften Anlagegegenstände zunächst noch nicht zugeflossen seien; anderseits könnte die GmbH. versucht sein, wegen der drohenden Kündigung des Pachtvertrags eine alsbaldige Abschreibung der aktivierten Gegenstände zu verlangen, so daß steuerlich diese Gegenstände als Vermögensteile zunächst gar nicht, mindestens nicht voll, erfaßt würden. Dies sei um so bedenklicher, als auch bei Beendigung des Pachtverhältnisses dem Verpächter regelmäßig nur der dann noch vorhandene Wert der Anlagegegenstände zufließe, der überschießende Wert derselben aber steuerlich ganz ausfiele.

Oder aber es bestehe zur Vermeidung dieses untragbaren Ergebnisses die Möglichkeit, ungeachtet der Rechtsprechung des Senats (siehe oben) in einem solchen besonderen Falle die ersatzbeschafften Anlagegegenstände sofort mit der Beschaffung als zugeflossenes Pachteinkommen des Verpächters zu behandeln und sie bei der GmbH. steuerlich als Unkosten anzusehen.

Weiter schärft dieses Urteil in Fällen, wo der Verpächter an der neugegründeten Kapitalgesellschaft seine Familienangehörigen, z. B. seine Kinder, beteiligt, die bisher am Betrieb nicht beteiligt waren, ein, volle Klarheit hinsichtlich der schenkungsteuerlichen Verhältnisse zu schaffen. In Betracht komme hier womöglich nicht nur die Schenkung des Nominalwerts der Anteile an der Kapitalgesellschaft, sondern eine unentgeltliche Zuwendung von erheblich höherem Wert, die darin erblickt werden könnte, daß der Verpächter seine Angehörigen an einer Kapitalgesellschaft beteiligt, in die er den gesamten Firmenwert seiner bisherigen Einzelfirma bzw. Personalgesellschaft eingebracht hat.

Die Steuerpflichtigen werden guttun, sich bei der Regelung derartiger Rechtsbeziehungen an diese Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung derselben zu erinnern.

Die Behandlung der Konsortial- und Metageschäfte bei der Einheitsbewertung und Vermögensteuer.

Von Regierungsrat Dr. *Dürschke*, Hilfsarbeiter am Reichsfinanzhof, München.

I. Unter dem Begriff „Konsortialgeschäft" sind Vereinbarungen oder Zusammenschlüsse gewerblicher Unternehmungen, insbesondere von Banken, zu verstehen, die zur Durchführung eines bestimmten Geschäftszweckes oder einer Reihe von Einzelgeschäften, also nicht für die Dauer, abgeschlossen werden. Rechtlich betrachtet, gehören die Konsortien zu den Gelegenheitsgesellschaften. Nach altem Handelsgesetzbuch fielen darunter Abreden zu einzelnen Handelsgeschäften für gemeinschaftliche Rechnung. Sie waren dort im Anschluß an die stillen Gesellschaften in einem besonderen Titel geregelt. Aus dem neuen Handelsgesetzbuch ist die Gelegenheitsgesellschaft als besonderes Rechtsinstitut verschwunden. Sie untersteht jetzt grundsätzlich den Regeln des Bürgerlichen Gesetzbuchs über die Gesellschaft. Indessen kommen gerade bei den Gelegenheitsgesellschaften sehr häufig Abweichungen von den normalen Gesellschaften des Bürgerlichen Gesetzbuchs vor, so daß es berechtigt erscheint, auch jetzt noch den Begriff der Gelegenheitsgesellschaft beizubehalten. Die typische Gesellschaft des Bürgerlichen Gesetzbuchs hat ein Gesellschaftsvermögen, für das das Gesamthandsprinzip gilt, eine gemeinsame Geschäftsführung und Vertretung der Gesellschaft als sogher (§§ 709 bis 715, 718 BGB.). Es kann aber auch an einem Gesellschaftsvermögen oder jedenfalls einem solchen zur gesamten Hand fehlen. Das Vorhandensein von Vermögen ist also nicht unbedingtes Erfordernis für die Gesellschaft des Bürgerlichen Gesetzbuchs (RGZ. Bd. 77 S. 226, 80 S. 271, JW. 1905 Sp. 719, ebenso das Schrifttum vgl. das BGB. von Reichsgerichtsräten 5. Aufl. I. Bd. § 705 Anm. 3, Staudinger, Kommentar zum BGB. 9. Aufl. II. Bd. S. 1360 ff., Düringer-Hachenburg, HGB. IV. Bd. Allgemeine Einleitung, Anhang A). Ebensowenig ist bei der Gelegenheitsgesellschaft eine Vertretung nach außen hin erforderlich. Sie kann sich auf die Bindung im Innenverhältnis beschränken (Innengesellschaft). Auch beide Merkmale, Gesellschaftsvermögen und Vertretung, können fehlen. Nach Staudinger, a. a. O. S. 1363, ist sogar grundsätzlich daran festzuhalten, daß bei bloßen Innengesellschaften ein Gesellschaftsvermögen nach § 718 BGB. ausgeschlossen ist. Daraus also, daß das Konsortialgeschäft rechtlich als Gesellschaft des Bürgerlichen Gesetzbuchs anzusehen ist, folgt noch nichts für die Entscheidung der Frage, ob ein besonderes Gesellschaftsvermögen vorhanden ist, und ob die Verbindung nach außen hin in Erscheinung tritt. Beides ist nach den besonderen Verhältnissen des Einzelfalls, insbesondere nach dem Konsortialvertrag, zu entscheiden.

II. Der Reichsfinanzhof hat sich wiederholt mit den Konsortialgeschäften und den verwandten Metageschäften befaßt (RFH. Bd. 9 S. 40, Bd. 12 S. 270, Bd. 13 S. 290, Bd. 18 S. 27, Bd. 20 S. 300, StuW. 1930 Nr. 1054, 1931 Nr. 434). Auch nach der Rechtsprechung dieses Gerichtshofs fallen die Konsortialvereinbarungen unter den Gesellschaftsbegriff des Bürgerlichen Gesetzbuchs. Gesellschaftsvermögen braucht bei ihnen nicht vorhanden zu sein. Metageschäfte und Konsortialgeschäfte sind, wie der RFH. Bd. 12 S. 271 hervorhebt, kein begrifflicher Gegensatz. Die Metavereinbarung wird im Urteil des RFH. Bd. 13 S. 291 als Gesellschaft des bürgerlichen Rechts ohne gemeinschaftliche Geschäftsführung und ohne besonderes Gesellschaftsvermögen definiert, die vornehmlich An- und Verkauf von Wertpapieren oder Waren im Namen der einzelnen Gesellschafter auf gemeinschaftliche Rechnung bezweckt (ebenso RG. in JW. 1905 Sp. 719). Das besondere Kennzeichen der Metaverbindung liegt hiernach darin, daß jeder der Vertragschließenden Geschäfte im eigenen Namen aber für gemeinsame Rechnung abschließt. Dies ergibt sich auch aus den beiden Urteilen des RFH. in StuW. 1930 Nr. 1054 und 1931 Nr. 434, in deren ersterem es der Reichsfinanzhof allerdings dahingestellt läßt, ob auf das Vertragsverhältnis in allen Fällen die Vorschriften des Bürgerlichen Gesetzbuchs über die Gesell-

schaft anzuwenden sind. Will man hiernach einen Unterschied zwischen Konsortial- und Metageschäft feststellen, so kann man sagen, daß das erstere Gesellschaften mit gemeinschaftlichem Vermögen und ohne solches, mit Vertretung der Gesellschaft nach außen und ohne diese darstellen kann, während dem Wesen der Metagesellschaft das Fehlen gemeinschaftlichen Vermögens und des Auftretens der Gesellschaft nach außen hin entspricht. Nach der Abhandlung von Jacusiel im Bank-Archiv 21/22 S. 69 unterscheidet sich die Metaverbindung auch dadurch von den Konsortien, daß sie auf längere Dauer berechnet ist.

III. Handelt es sich hiernach um eine echte Metaverbindung, so ist für diese kein Einheitswert festzustellen. Denn es fehlt an einer besonderen wirtschaftlichen Einheit des Betriebsvermögens. Betriebsvermögen liegt nur bei den einzelnen Metisten vor, und es ist in deren Hand zu bewerten. Ebensowenig kommt eine Vermögensteuerpflicht der Metagesellschaft mangels subjektiver Vermögensteuerfähigkeit derselben in Frage. Es wird aber in diesen Fällen zu prüfen sein, ob auch tatsächlich sämtliche im Rahmen des Metageschäfts erworbenen Vermögensgegenstände bei den einzelnen Metisten erscheinen. (Wegen der Buchführung vgl. RFH. Bd. 13 S. 291/92 und den dort gegebenen Hinweis auf Obst, Das Recht des Kaufmanns, ferner Bank-Archiv 1921 S. 69 ff.) Ist einer der beiden Metisten einer inländischen Metaverbindung ein Ausländer, so wird die Frage auftauchen, ob im Rahmen und zu irgendeinem Zeitpunkt der Geschäftsabwicklung inländisches Betriebsvermögen des Ausländers zur Entstehung gelangt, das dessen beschränkte Vermögensteuerpflicht im Deutschen Reich begründet. Liegt inländisches Betriebsvermögen des Ausländers vor, so ist nach § 3 Nr. 1 b RBewG. 25 (vgl. § 214 Nr. 3 AO. 31) für dieses ein Einheitswert festzustellen. Für die Frage nach dem Vorhandensein und Umfang des inländischen Betriebsvermögens sind die Urteile des RFH. in Bd. 17 S. 62 und Bd. 23 S. 149 maßgebend, die zwar zu Art. II § 9 der zweiten Steuernotverordnung ergangen sind, deren Leitgedanken aber der Reichsfinanzhof in ständiger Rechtsprechung (StuW. 1931 Nr. 225 und StuW. 1931 Nr. 534) auf das Reichsbewertungsgesetz anwendbar erklärt hat. Zu beachten ist weiter, daß mindestens bei Metaverbindungen von längerer Dauer der inländische Metist als ständiger Vertreter des Ausländers gelten kann. In diesem Falle ist allerdings von der Rechtsprechung (StuW. 1930 Nr. 1054 und 1931 Nr. 434) die weitere Einschränkung gemacht, daß die unter die Metaverbindungen fallenden Geschäfte auf Grund eines laufenden Vertragsverhältnisses, nicht dagegen auf Grund besonderer Verabredungen für das einzelne Geschäft abgeschlossen werden müssen. Wird jedes einzelne Geschäft auf Grund besonderer Vereinbarung von Fall zu Fall abgeschlossen, so soll der Inländer nicht als ständiger Vertreter des Ausländers gelten können.

Anders liegt die Sache unter Umständen bei den Konsortialgeschäften, sofern nämlich nach dem Konsortialvertrag die Entstehung bzw. Bildung eines Gesellschaftsvermögens gegeben ist. Der Umstand, daß als Träger des Vermögens nicht eine offene Handelsgesellschaft oder Kommanditgesellschaft, sondern eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts erscheint, hindert die Einheitsbewertung für die wirtschaftliche Einheit des in der Konsortialgesellschaft zusammengefaßten Vermögens nicht. Nur ist als Inhaber des Vermögens nicht das Konsortium festzustellen, das als Gesellschaft bürgerlichen Rechts nicht subjektiv vermögensteuerpflichtig ist, sondern die Einheitsbewertung muß gegenüber den Konsorten erfolgen, und deren Anteile an dem Einheitswert des Betriebsvermögens sind im Einheitswert festzustellen (StuW. 1929 Nr. 58, Nr. 220 und 1930 Nr. 395). Allerdings wird in derartigen Fällen zu prüfen sein, ob die Gesellschaft nicht bei der im Steuerrecht gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise als offene Handelsgesellschaft (evtl. Kommanditgesellschaft) behandelt werden muß. Die fehlende Eintragung im Handelsregister entscheidet nicht. Maßgebend ist vielmehr das tatsächliche Verhalten der Gesellschaft, ob sie nach außen hin im Handelsverkehr wie eine offene Handelsgesellschaft auftritt. In diesem Falle kann die Gesellschaft unter Umständen schon nach Handelsrecht als offene Handelsgesellschaft aufzufassen sein, erst recht muß dies für das Vermögensteuerrecht gelten, wie der Reichsfinanzhof schon mehrfach ausgesprochen hat (StuW. 1931 Nr. 1070, ferner Bd. 26 S. 173 besonders S. 177/78). Handelt es sich hiernach bei einer Konsortialverbindung wirtschaftlich um eine offene Handelsgesellschaft, so ist die Einheitsbewertung des Betriebsvermögens dieser gegenüber vorzunehmen und diese zur Vermögensteuer heranzuziehen. Dies gilt auch dann, wenn der eine Konsorte Ausländer ist, vorausgesetzt, daß die für die Einheitsbewertung und Vermögensteuer in Betracht kommende offene Handelsgesellschaft ihren Sitz oder Ort der Leitung im Deutschen Reich hat. Im umgekehrten Falle ist der im Inland wohnende Konsorte mit seinem Anteil am Gesellschaftsvermögen zur Vermögensteuer heranzuziehen, der in seiner Hand nicht Betriebs-, sondern sonstiges Vermögen darstellt (StuW. 1930 Nr. 1466).

Soweit Ausländer beteiligt sind, kommen unter Umständen noch die Doppelbesteuerungsverträge in Betracht. Auf Einzelheiten nach dieser Richtung einzugehen, liegt jedoch nicht im Rahmen dieser Abhandlung.

Devisen- und Steuerrecht.*) Die Devisenamnestie.

Von Rechtsanwalt am Kammergericht *Bernhard Blau*, Berlin.

I. Die Übernahme steuerrechtlicher Begriffe in das Devisenrecht.

Die Abwandlungen des Privatrechts, wie sie im Steuerrecht bestehen, finden sich auch im Devisenrecht; bei beiden überwiegen wirtschaftliche Gesichtspunkte. Die Abwandlungen des Privatrechts und seine Weiterbildung aus Gründen des öffentlichen Rechts zeigen sich in der Devisenverordnung nament-

*) „Das gesamte Devisenrecht", der Kommentar über alle Devisenbestimmungen von Dr. Koppe und Rechtsanwalt Blau, ist ein hervorragender Führer durch diese Materie. (Industrieverlag Spaeth & Linde, Berlin W. 35.) In einigen Tagen erscheinen die Nachträge zum Devisenrecht bis auf den heutigen Tag.

lich in der Gleichstellung des dinglichen Erwerbs von Wertpapieren mit dem Erwerb eines obligatorischen Anspruchs auf Übereignung von Wertpapieren, insbesondere durch Gutschrift auf Stückekonto (§ 9 DevVO.). Zur Vermeidung von Umgehungen bei Wertpapiergeschäften wird schon für den Erwerb des Anspruchs die Genehmigungspflicht angeordnet. Auch die Übernahme steuerrechtlicher Grundbegriffe in die Devisenverordnung, insbesondere des Begriffs des „wirtschaftlichen Eigentümers" im § 33 Abs. 2 DevVO. bedingt eine Abweichung des Devisenrechts vom Privatrecht. Nach § 33 Abs. 2 DevVO. sind die Pflichten, die dem juristischen Eigentümer der der Reichsbank anzumeldenden oder anzubietenden Devisen obliegen, in gleicher Weise von dem zu erfüllen, der den Gegenstand „als ihm gehörig" besitzt. Diese Bestimmung hat ihr Vorbild im § 98 Reichsabgabenordnung (AO.), wonach derjenige, der einen Gegenstand als ihm gehörig besitzt, im Sinne der Steuergesetze wie ein Eigentümer behandelt wird. Keine ausdrückliche Bestimmung, wohl aber der Sinn des § 10 AO. — keine Umgehungs- oder Minderungsmöglichkeit der öffentlich-rechtlichen Pflichten durch Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts — findet sich im § 33 Abs. 2 DevVO., wonach die dem juristischen Eigentümer eines anzumeldenden oder anzubietenden Gegenstandes obliegenden Pflichten in gleicher Weise von dem zu erfüllen sind, der „durch einen Treuhänder, durch eine Erwerbsgesellschaft oder in sonstiger Weise die Verfügungsmacht über den Gegenstand ausübt". Ein Zusammenhang mit der Reichsabgabenordnung besteht ferner darin, daß § 33 Abs. 2 DevVO. auf §§ 103 ff. AO. Bezug nimmt, wonach derjenige, der die Pflichten eines Steuerpflichtigen zu erfüllen hat (z. B. gesetzlicher Vertreter, Vermögensverwalter, Bevollmächtigte u. a. m.), auch verpflichtet ist, die Pflichten des Steuerpflichtigen, die sich aus der Anbietungspflicht von Devisen ergeben, zu erfüllen hat.

Unmittelbar aus dem Steuerrecht, namentlich der Reichsabgabenordnung übernommen sind folgende Bestimmungen der Devisenverordnung:

1. Der Begriff des „Wohnsitzes" und des „gewöhnlichen Aufenthalts" dem § 2 EStG. Maßgebend ist hier wiederum die Begriffsbestimmung im § 80 AO., wonach einen Wohnsitz im Sinne der Steuergesetze jemand da hat, wo er eine Wohnung unter Umständen innehat, die auf die Absicht der Beibehaltung einer solchen schließen lassen, sowie im § 81 AO., wonach einen gewöhnlichen oder dauernden Aufenthalt jemand dort hat, wo er sich unter Umständen aufhält, die auf die Absicht schließen lassen, an diesem Ort oder in diesem Land nicht nur vorübergehend zu verweilen.

2. Auch der Begriff des „Sitzes oder Ortes der Leitung" einer juristischen Person, der für die Frage, ob es sich um inländische oder ausländische juristische Personen handelt, entscheidend ist, ist dem Steuerrecht entnommen, und zwar dem § 2 KStG. Hiernach bestimmt sich der Sitz nach der Eintragung in die zuständigen Register und der Ort der Leitung nach dem „Mittelpunkt der gesamten geschäftlichen Oberleitung" (vgl. Rosendorff-Herrmann, Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz 1932 S. 53).

3. Es gibt Fälle, in denen natürliche Personen sowohl als Inländer als auch als Ausländer der Devisenverordnung unterliegen. Diese Fälle werden dann gegeben sein, wenn im Inland und im Ausland Wohnsitz und gewöhnlicher Aufenthalt vorliegt. Die Inländer- und Ausländereigenschaft nach der Devisenverordnung wird nämlich nur durch den Wohnsitz bestimmt.

Bestimmungen zur Vermeidung von Härten, die durch den Doppelwohnsitz entstehen und im Steuerrecht durch die Verträge über die Doppelbesteuerung beseitigt sind, kennt das Devisenrecht nicht. Es ist aber darauf hinzuweisen, daß die Begründung eines Wohnsitzes im Sinne der Devisenverordnung immer eine gewisse Ansässigkeit voraussetzt, so daß z. B. die Begründung eines Wohnsitzes durch polizeiliche Anmeldung zur Wiederherstellung der unbeschränkten Steuerpflicht nach dem Reichsfluchtsteuergesetz nicht als solche im Sinne der Devisenverordnung angesehen wird (zustimmend Landesfinanzamt Karlsruhe vom 23. 3. 1932 in Eildienst 1932 Nr. 20 Sp. 1396/97). — In der Devisenordnung erfolgt eine Gleichstellung des „Wohnsitzes" mit dem „gewöhnlichen Aufenthalt". Bei Personen mit doppeltem Wohnsitz wird also zu prüfen sein, wo überwiegend der gewöhnliche Aufenthalt besteht. Besteht er im Ausland, so wird man anzunehmen haben, daß auf Grund des für das öffentliche Recht geltenden Territorialitätsprinzips die Verbote der Devisenverordnung, soweit sie sich auf das Inland beziehen, nicht gelten.

4. Die Bestimmungen des § 32 DevVO. über die Auskunftspflicht, die Vorlage der Bücher und sonstigen Belege, sowie die Abgabe einer eidesstattlichen Versicherung gegenüber den Devisenbehörden sind gleichfalls dem Steuerrecht entnommen (§§ 171, 174, 175 AO.), jedoch mit dem Unterschied, daß die Beschränkung der Auskunftspflicht nach § 175 AO. für die im § 176 AO. als nahe Angehörige bezeichneten Personen im Devisenrecht nicht gilt. Daneben gelten die Bestimmungen der Bekanntmachung über die Auskunftspflicht vom 13. 7. 1923.

5. An § 2 Ziff. 6 des Umsatzsteuergesetzes vom 30. 1. 1932 lehnen sich die Vorschriften über den Erwerb von Gold an. Nach § 10 DevVO. in Verbindung mit den Richtlinien zur Devisenbewirtschaftung III A Ziff. 16 können Personen und Personenvereinigungen, denen eine Bescheinigung des zuständigen Finanzamts zum „umsatzsteuerfreien Erwerb" von Edelmetallen erteilt ist, Gold zu gewerblichen oder beruflichen Zwecken bis zu einem monatlichen Höchstbetrag von 200 RM. ohne besondere Genehmigung erwerben.

6. Auch die Bestimmung des Begriffs „Ausfuhr" im § 9 DVO. findet seine Grundlage im Steuerrecht. Es gilt nämlich als Ausfuhr der Ausgang über die Grenzen des deutschen Wirtschaftsgebiets. Dieses umfaßt nach der Devisenverordnung das Reichsgebiet ohne die badischen Zollausschlußgebiete, die Insel Helgoland und ohne das Saargebiet; hingegen gehören die österreichischen Gemeinden Jungholz und Mittelberg zum deutschen Wirtschaftsgebiet.

7. Die Strafbestimmungen der Devisenverordnung im § 38 sind aus den §§ 416, 417 AO. übernommen. Wenn danach Vertreter, Verwalter oder Bevollmächtigte im Sinne der §§ 102 bis 107 AO. bei Ausübung ihrer Obliegenheiten Zuwiderhandlungen gegen die Bestimmungen der Devisenverordnung und ihrer Durchführungsverordnung begehen, so haften die Vertretenen für die Geldstrafen, die diese Personen verwirken, sowie für die Kosten des Strafverfahrens und der Strafvollstreckung. Diese Vorschrift gilt aber nicht für die Fälle der Vormundschaft und der Pflegschaft. Das gleiche gilt für die Haftung des Geschäftsherrn und des Haushaltungsvorstands für Zuwiderhandlungen seiner Angestellten oder sonst im Dienst oder Lohn stehenden Personen. Die Haftung fällt hingegen weg, wenn der Schuldige oder der Haftende stirbt, bevor das Straferkenntnis, das gegen sie ergeht, rechtskräftig geworden ist.

Der neben dem Schuldigen Haftende kann nur für Geldstrafen und Kosten in Anspruch genommen werden, die aus dem Vermögen des Schuldigen nicht beigetrieben werden können. Die Ersatzfreiheitstrafen können hingegen nur an dem Schuldigen ganz oder zum Teil vollzogen werden.

8. Eine ausdrückliche Bestimmung über den unverschuldeten Irrtum und über die tätige Reue, wie sie sich im Steuerrecht (§§ 395, 410 AO.) befindet, hat im Devisenstrafrecht keine Aufnahme gefunden. Der unverschuldete Rechtsirrtum wird aber auf Grund der allgemeinen Bestimmung des § 59 StGB. berücksichtigt. Es sind nämlich demjenigen, der bei Begehung einer strafbaren Handlung das Vorhandensein von Tatumständen nicht kannte, die zum gesetzlichen Tatbestand gehören, diese Umstände nicht zuzurechnen. Ein strafloser Rücktritt vom Versuch wird im Devisenrecht dadurch erreicht, daß eine unterlassene vorherige Einholung der Genehmigung mit Wirkung der Heilung nachgeholt wird (§ 29 DevVO.).

II. Der Zweck im Devisenrecht und das Steuerrecht.

Der Zweck der Devisenverordnung, der ebenfalls durch das Steuerrecht in hohem Maße bestimmt worden ist, ist ein doppelter:

1. Es soll der ungeregelte Abfluß von Devisen aus der deutschen Wirtschaft verhütet werden.

2. Es sollen die vorhandenen und anfallenden Devisen zweckmäßig bewirtschaftet werden.

Obwohl gerade der zu 1 angegebene Zweck seine Grundlage im Steuerrecht hat, kann doch nicht der Devisenverordnung der Charakter eines Steuergesetzes beigelegt werden (vgl. auch Doerner, JW. 1931, S. 2220). Wäre dies der Fall, so würden die Bestimmungen der Reichsabgabenordnung für das Devisenrecht kraft Gesetzes gelten und ihre analoge Anwendung in der Devisenverordnung nicht ausdrücklich bestimmt sein, wie z. B. im § 33 Abs. 2 DevVO. und im § 38 DevVO. Erst die Richtlinien zur Devisenverordnung (II zu § 12 Ziff. 23) lassen den steuerlichen Zweck der Devisenverordnung besonders erkennen. Eine Genehmigung zur Versendung oder Überbringung von Werten ins Ausland oder ins Saargebiet ist danach nur zu erteilen, wenn nach der Prüfung im Einzelfall „kein Verdacht einer Kapital- oder Steuerflucht begründet ist". Devisenkontrolle und Steuerkontrolle sind daher eng miteinander verbunden. Dies zeigt sich in besonderem Maße darin, daß als Stellen für die Devisenbewirtschaftung die Landesfinanzämter bestellt sind, und daß für sie eine Zweiteilung der Dienstaufsicht stattfindet: den technischen Geschäftsgang überwacht der Reichsminister der Finanzen, die sachlichen Entscheidungen in Devisensachen unterliegen der Dienstaufsicht durch den Reichswirtschaftsminister, der auch gemäß § 35 DevVO. die Richtlinien für die Devisenbewirtschaftungsstellen aufstellt.

Es wird auch Fälle einer Gesetzeskonkurrenz bei devisenrechtlichen und steuerrechtlichen Verstößen geben. Nach § 36 Ziff. 3 wird z. B. bestraft, wer vorsätzlich gegen die Bestimmungen des § 12 handelt, d. h. wer ohne Genehmigung die Versendung oder Überbringung von Werten nach dem Ausland vornimmt. Dieser Tatbestand kann zugleich auch ein steuerrechtlicher sein.

Eine gleiche Regelung besteht auch für Devisenhinterziehung und Steuerhinterziehung, namentlich bei der Regelung über die Bestrafung der Erschleichung von Genehmigungen (§ 36 Ziff. 7 DevVO.). Nach diesen Vorschriften wird bestraft, wer unrichtige oder unvollständige Angaben tatsächlicher Art macht oder benutzt, „um für sich oder einen andern" eine Genehmigung zu erschleichen. Der gleiche Tatbestand liegt dem § 396 AO. zugrunde, wonach derjenige bestraft wird, der zum eigenen Vorteil oder zum Vorteil eines andern nicht gerechtfertigte Steuervorteile erschleicht. Auch die Strafbarkeit des Versuchs bei Devisenvergehen ist aus der Reichsabgabenordnung (§ 397) entnommen. Gleichfalls weisen Beziehungen die Bestimmungen über die Einziehung von Werten im § 36 DevVO. mit denen im § 401 AO. auf.

Auch das Ordnungsstrafrecht im Devisenrecht zeigt gewisse Ähnlichkeiten mit dem bei Zuwiderhandlungen gegen Steuervorschriften (§ 39 DevVO. und § 413 AO.).

Es gibt Fälle, in denen ein und dieselbe Handlung eines Devisen- bzw. Steuerpflichtigen sowohl in devisenrechtlicher wie in steuerrechtlicher Hinsicht gleichzeitig besondere Auswirkungen erzeugt, und zwar zeigen sie sich namentlich dann, wenn Personen aus dem Ausland nach Deutschland zurückkehren. Steuerrechtlich bedeutet die Rückkehr nach Deutschland, daß die Verpflichtung zur Entrichtung der Reichsfluchtsteuer nach § 7 der Reichsfluchtsteuerverordnung entfällt. Der Nachweis der Begründung eines inländischen Wohnsitzes oder eines gewöhnlichen Aufenthalts im Inland hat aber binnen zwei Monaten seit Entstehung der Steuerschuld zu erfolgen. Devisenrechtlich begründet die Rückkehr nach Deutschland die Verpflichtung zur Anmeldung und Anbietung der im Zeitpunkt der Rückkehr noch vorhandenen Devisen, soweit sie für einen Pflichtigen insgesamt die Freigrenze übersteigen. Diese Verpflichtung besteht auch für diejenigen Personen, die — aus dem Ausland hinzuziehend — im Inland einen Wohnsitz begründen oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt nehmen. Die Anbietung hat innerhalb von zehn Tagen seit diesem Zeitpunkt der Rückkehr oder Wohnsitzbegründung an die örtlich zuständige Reichsbank-

anstalt zu erfolgen. Trotz der scheinbar übereinstimmenden Wirkungen in devisenrechtlicher und steuerrechtlicher Hinsicht ein und derselben Handlung besteht dennoch ein Unterschied. Für die Befreiung von der Reichsfluchtsteuer genügt nämlich schon die Vorlage einer polizeilichen Bescheinigung über die Wiederanmeldung eines inländischen Wohnsitzes. Für die Entstehung der Anbietungspflicht im Devisenrecht ist hingegen erforderlich, daß tatsächlich ein Wohnsitz begründet oder der gewöhnliche Aufenthalt genommen ist; auch die tatsächliche Rückkehr aus dem Ausland nach Deutschland muß hinzukommen. Befindet sich nämlich ein Pflichtiger bei Eintritt der Devisenanbietungspflicht im Ausland, so hat er seine Verpflichtung erst einen Monat nach seiner Rückkehr aus dem Ausland zu erfüllen.

III. Devisen in der Steuerbilanz.

Die Lösung der Frage: „Welchen Einfluß hat das Devisenrecht auf das Steuerrecht?" läßt die engen Zusammenhänge zwischen Devisen- und Steuerrecht erkennen. Es ergeben sich hier zwei große Gruppen:

1. Welchen Einfluß haben die Devisenbeschränkungen auf die Bewertung von Devisenforderungen, von ausländischen Wertpapieren usw. in der Steuerbilanz?

2. Welchen Einfluß hat die Nichtigkeit von Devisengeschäften auf die Steuerpflicht?

Zu 1.: a) In den Steuerbilanzen wird insbesondere die Bewertung von Schulden in ausländischer Währung von Bedeutung sein. Hier sind nach dem Erlaß des Reichsministers der Finanzen vom 5. 3. 1932 (S 2209 — 25 III) die Devisenkurse zugrunde zu legen, soweit es sich um Schulden gegenüber Ländern handelt, die den Goldstandard verlassen haben. Hierzu führt Senatspräsident Becker (StuW. 1932 Sp. 535) aus: „Sehr bedenklich ist die Anordnung in den Richtlinien für die Frühjahrsveranlagung vom 5. 3. 1932, S. 7, daß bei der Bewertung von Schulden in ausländischer Währung gegenüber Ländern, die den Goldstandard verlassen haben, die Devisenkurse zugrunde zu legen sind. Ob das nach kaufmännischer Übung handelsrechtlich zulässig ist, lasse ich dahingestellt; einkommensteuerrechtlich scheint mir § 20 EStG. entgegenzustehen. Auch könnte ich mir denken, daß ein Pflichtiger, der auf diese Weise — z. B. er hat eine auf Jahre unkündbare Schuld in englischen Pfunden aufgenommen und ist auch nicht in der Lage, jetzt englische Pfunde zu kaufen und sie bis zur Abtragung der Schuld liegen zu lassen oder sonst festzulegen — gezwungen wird, einen hohen Gewinn auszuweisen und zu versteuern, wenig erbaut von dieser Regelung ist, wenn er erst beim Reichsfinanzhof von der Steuer befreit wird." Diese Ausführungen sind für die künftige Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs bei der Bewertung von Devisen in den Steuerbilanzen sehr bemerkenswert.

Eine besondere Lage ergibt sich auf Grund des Stillhalteabkommens („Deutsches Kreditabkommen von 1932" und „Kreditabkommen für deutsche öffentliche Schuldner 1932"). Die hierzu ergangenen Erlasse des Reichsministers der Finanzen vom 7. 6. 1932 (S 1918 — 1 III) vom 28. 8. 1931 und 31. 5. 1932 sind von besonderer Bedeutung (vgl. EuE. 1932 Nr. 6).

In dem Erlaß des Reichsministers der Finanzen vom 7. 6. 1932 sind Bestimmungen zur Beseitigung von Härten enthalten, die sich bei der Heranziehung der durch inländischen Grundbesitz gesicherten Forderungen von Ausländern in gewissen Gruppen von Fällen bei Vermögen-, Einkommen- und Körperschaftsteuer ergeben haben.

„IV. Wie im Erlaß vom 5. 3. 1932 (S 2209 — 25 III) unter IV in Aussicht gestellt wurde, sollen in gewissem Umfang unmittelbar oder mittelbar grundbuchlich gesicherte Forderungen oder Rechte von der beschränkten Steuerpflicht ohne besonderen Antrag freigestellt werden, sofern sie unter eines der sogenannten Stillhalteabkommen fallen. Hierfür kommen nach dem Deutschen Kreditabkommen von 1932 (DR-Anz. Nr. 41 vom 18. 2. 1932) und nach dem Kreditabkomemn für Deutsche öffentliche Schuldner von 1932 (DRAnz. Nr. 106 vom 7. 5. 1932) folgende Fälle in Betracht.

1. Nach Ziff. 10 des Deutschen Kreditabkommens für 1932 soll ausländischen Bankgläubigern das Recht zustehen, ihre ungesicherten Bankvorschüsse unter bestimmten Voraussetzungen in Reichsmark umzuwandeln, um diese als langfristige Anlagen bestimmter Art innerhalb Deutschlands zu verwenden. Als solche langfristigen Anlagen kommen nach dem Kreditabkommen u. a. in Frage:

a) Hypotheken oder Grundschulden auf deutschem Grundeigentum mit einer Laufzeit von mindestens fünf Jahren.

b) Erwerb von Pfandbriefen, Schuldverschreibungen oder Obligationen mit der Maßgabe, daß die so erworbenen Werte einer fünfjährigen Sperre zu unterwerfen und zu diesem Zweck bei der Reichsbank oder bei einem von dieser zu bestimmenden Bankinstitut zu hinterlegen sind.

Alle derartigen Geschäfte unterliegen der Genehmigung der Reichsbank.

2. Nach Ziff. 13 des Kreditabkommens für Deutsche öffentliche Schuldner von 1932 sind Auslandsgläubiger, für die auf einem gemäß Ziff. 11 des Kreditabkommens für Deutsche öffentliche Schuldner von 1932 errichteten Sperrkonto ein Reichsmarkguthaben steht, berechtigt, die Reichsmarkbeträge abzuziehen, um sie für langfristige Anlagen bestimmter Art innerhalb Deutschlands zu verwenden. Zu den langfristigen Anlagen im Sinne dieser Ziff. 13 gehören u. a. auch die oben unter 1 a und b bezeichneten Vermögensgegenstände.

Auch hier unterliegen alle Geschäfte dieser Art der Genehmigung der Reichsbank.

3. Nach Ziff. 6 des Deutschen Kreditabkommens von 1932 hat jeder deutsche Bankschuldner, der zur gegebenen Zeit von einem seiner Kunden als Bedeckung für zu dessen Verfügung gehaltene Kredite eine Sicherheit hat, gleichgültig, ob eine allgemeine oder besondere Sicherheit (Spezialsicherheit), die jeweils von ihm gehaltene Sicherheit in ihrer Gesamtheit oder einen verhältnismäßigen Anteil hieran für den betreffenden ausländischen Bankgläubiger unter den gleichen Bedingungen, unter denen er diese Sicherheit selbst hält, in rechtsgültiger Form als Treuhänder zu

halten. Weiter ist unter bestimmten Voraussetzungen nach Ziff. 7 des Deutschen Kreditabkommens von 1932 jeder Bankschuldner verpflichtet, von seinem Kunden ein Pfandrecht oder ein anderes dingliches Recht an der betreffenden Ware oder an den einzelnen in Frage stehenden, dem Geschäft zugrunde liegenden Werten (einschließlich des Erlöses daraus) zu beschaffen, jedoch nur unter der Voraussetzung, daß das Geschäft nach seiner Natur und ohne wesentliche Änderung der hergebrachten Geschäftspraxis des Kunden die Begründung eines solchen Pfandrechts oder andern dinglichen Rechts zuläßt. Bei diesen beiden Arten kann also für kurzfristige Schulden, insbesondere z. B. auch für Rembourskredite, eine mittelbare oder unmittelbare grundbuchliche Sicherung entstehen. Endlich kann eine solche Sicherung auch bei den in Ziff. 5 des Abkommens vorgesehenen sogenannten Sicherheitstreuhandzertifikaten bestehen.

Für die steuerliche Behandlung der unter 1 bis 3 aufgeführten Fälle gilt folgendes:

Inländische Hypotheken, Grundschulden oder andere Forderungen oder Rechte, die durch inländischen Grundbesitz oder inländische grundstücksgleiche Rechte unmittelbar oder mittelbar gesichert sind, werden, sofern sie unter die vorbezeichneten Vorschriften eines der beiden Kreditabkommen fallen, von der beschränkten Vermögensteuerpflicht für die Dauer der Sperrfrist (Fall 1 und 2) bzw. für die Dauer der Laufzeit des Abkommens (Fall 3) befreit. Ebenso werden die Einkünfte aus den vorbezeichneten Vermögensgegenständen, sofern diese unter eines der Kreditabkommen fallen, für die Dauer der Sperrfrist (Fall 1 und 2) bzw. für die Dauer der Laufzeit des Abkommens (Fall 3) von der beschränkten Einkommen- oder Körperschaftsteuer befreit.

Es wird nach Lage der Dinge den Finanzämtern im einzelnen meist nicht möglich sein zu unterscheiden, ob die Vermögensgegenstände tatsächlich unter eines der beiden Kreditabkommen fallen: in allen Zweifelsfällen ist daher die Reichsbank, Abteilung für Auslandsschulden, Berlin SW. 111, um Auskunft zu ersuchen. Insbesondere ist hinsichtlich der Fälle 1 und 2 festzustellen, ob die Reichsbank die vorgeschriebene Genehmigung für das in Frage kommende Geschäft tatsächlich erteilt hat und ob auch die sonstigen Voraussetzungen (z. B. Hinterlegung bei der Reichsbank oder bei einem von ihr bezeichneten Bankinstitut) erfüllt sind. Sofern die Reichsbank die Genehmigung nicht erteilt hat oder sonst vorgeschriebene Voraussetzungen nicht erfüllt sind, wird die Befreiung nicht gewährt.

V. Nach den Urteilen des Reichsfinanzhofs vom 11. 9. 1929 VI A 1119/29 (RStBl. 1929 S. 589 Nr. 859) und vom 19. 12. 1931 VI A 2143/31 (RStBl. 1932 S. 442 Nr. 458) sind auch Forderungen, die durch ein in ein deutsches Schiffsregister eingetragenes Schiffspfandrecht unmittelbar oder mittelbar gesichert sind, beschränkt steuerpflichtig. Die im vorstehenden getroffenen Anordnungen gelten daher sinngemäß auch für derartige Forderungen."

2. Erlaß des Reichsministers der Finanzen vom 28. 9. 1931 (Stillhalteabkommen: Erstattung von Wechselsteuer) und vom 31. 5. 1932 (Kreditabkommen 1932: Erstattung von Wechselsteuer; Versendung von Wechseln nach dem Ausland). Bei Akzeptkrediten, die unter das Stillhalteabkommen oder unter das Deutsche Kreditabkommen von 1932 fallen, ist, wenn der ausländische Kreditgeber am Verfalltage die Annahme eines die Verlängerung des bestehenden Akzeptkredits bezweckenden Prolongationswechsels abgelehnt hat und der Kredit nach den Bestimmungen des Stillhalteabkommens oder des Deutschen Kreditabkommens von 1932 als Barvorschuß fortgeführt wird, die zu dem Prolongationswechsel entrichtete Wechselsteuer auf Antrag aus Billigkeitsgründen zu erstatten.

In den Richtlinien des Reichsministers der Finanzen für die Veranlagung 1933 zur Einkommen- und Körperschaftsteuer vom 3. 3. 1933 (S 2209 — 70 III) sind unter G II über Stillhaltegelder ebenfalls Anweisungen enthalten. Danach gelten die Ausführungen in Ziff. IV des Erlasses vom 7. 6. 1932 (S 1918 — 1 III) (siehe oben) auch für das Kreditabkommen von 1933. Inländische Hypotheken, Grundschulden oder ähnliche Forderungen sowie die Einkünfte daraus werden also, sofern sie unter das neue Kreditabkommen fallen, für die Dauer der Laufzeit des Abkommens von der beschränkten Vermögensteuer-, Einkommensteuer- oder Körperschaftsteuerpflicht befreit. In Zweifelsfällen erteilt die Reichsbank, Abteilung für Auslandsschulden, Auskunft, ob die Vermögensgegenstände unter eines der Kreditabkommen fallen.

b) Sind Forderungen und Schulden in derselben ausländischen Währung vorhanden, so ist nur der Überschuß, sei es der Forderungen oder der Schulden zu bewerten (Urt. RFH. in StuW. 1925 Nr. 448, 450). Voraussetzung ist jedoch, daß die Forderungen zur Verrechnung mit den Schulden verfügbar sind und nicht z. B. zur Beschaffung von Rohstoffen benötigt werden.

Sowohl für die Bewertung als auch für die Zulässigkeit erhöhter Abschreibungen bei Forderungen in ausländischer Währung ist die Unmöglichkeit oder auch nur die Schwierigkeit der Einziehung solcher Forderungen wegen der Devisenbewirtschaftung im Inland und im Ausland zu berücksichtigen (vgl. Rosendorff-Herrmann, Kommentar zum KStG. S. 508, sowie Urteil RFH. vom 8. 6. 1922 in StuW. 1922 Nr. 889).

c) Für Devisentermingeschäfte, die nach § 11 DevVO. nur zulässig sind, wenn sie durch Vermittlung der Reichsbank oder einer von ihr bestimmten Stelle oder mit Genehmigung der Stelle für Devisenbewirtschaftung mit der Reichsbank oder einer Devisenbank abgeschlossen werden, ist das Urteil des RFH. vom 10. 10. 1928 (StuW. 1928 Nr. 800) von Bedeutung. Danach gehören Devisentermingeschäfte zum Gewerbebetrieb, auch wenn sie im Betrieb eines gewöhnlich auf andere Geschäfte gerichteten Handelsgewerbes getätigt werden.

d) Für die Bewertung der auf Grund von Exportgeschäften erworbenen Devisen ist zu beachten, daß der Anschaffungszeitpunkt hier regelmäßig der Tag der Belastung des ausländischen Käufers auf Grund der erfolgten Lieferung ist (vgl. auch Urt. RFH. in StuW. 1924 Nr. 268). Bei einer Klausel „mit drei Monatsakzept nach Fertigstellung

oder Lieferung" und in sonstigen Fällen, in denen die Devisenforderung erst einige Zeit nach der Lieferung zu erfüllen ist, ist für die Bewertung nicht der Fälligkeitstag maßgebend. Die Devisen sind vielmehr auch hier nach dem Zeitpunkt des Erwerbs zu bewerten. Daß die Buchungen erst am Tage der tatsächlichen Lieferung erfolgten, ist unerheblich (StuW. 1926 Nr. 464).

Zu 2.: Der Einfluß der Devisengesetzgebung auf das Steuerrecht zeigt sich in besonderem Maße bei der Frage des Einflusses der Nichtigkeit von Devisengeschäften auf die Steuerpflicht. Nach der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs hindert die bürgerlich-rechtliche Nichtigkeit der Rechtsgeschäfte nicht deren steuerrechtliche Behandlung; es sind z. B. auch verbotene und strafbare Rechtsgeschäfte (Umsatz von Schmuggelware) umsatzsteuerpflichtig.

Für das Gebiet der Einkommen- und Körperschaftsteuer sind die Entscheidungen des Reichsfinanzhofs in StuW. 1923 Nr. 594, 665 und 1929 Nr. 277 von Bedeutung. Danach ist, solange die Beteiligten ein nichtiges Rechtsgeschäft unter sich gelten lassen, das Geschäft auch steuerrechtlich als gültig zu behandeln. Umgekehrt ist aber ein Rechtsgeschäft, das von den Beteiligten als nichtig behandelt wird, auch von der Steuerbehörde entsprechend der Auslegung der Beteiligten zu behandeln. Diese Entscheidung ist gerade für das jetzige Devisenrecht von großer Bedeutung im Hinblick auf die Schaffung der „relativen Nichtigkeit" im § 29 DevVO. Der erwähnte Leitsatz des Reichsfinanzhofs trifft gerade den Fall, in dem nach § 29 DevVO. die Nichtigkeit nicht zum Nachteil des Gegenkontrahenten geltend gemacht werden kann, und zwar:

a) wenn er den die Nichtigkeit begründenden Sachverhalt beim Abschluß des Geschäfts nicht kannte;

b) wenn es sich um eine im Ausland ansässige Person handelt, es sei denn, daß ihr die Kenntnis der Nichtigkeit nachgewiesen wird.

Für die steuerrechtliche Beurteilung der Gültigkeit oder Nichtigkeit von Devisengeschäften ist aber vor allem zu beachten, daß die Nichtigkeit im allgemeinen lediglich das dingliche Erfüllungsgeschäft und nicht das obligatorische Verpflichtungsgeschäft ergreift. Nichtig ist der Erwerb, die Verfügung, Veräußerung, Abtretung, also im wesentlichen dingliche Rechtsgeschäfte. Von obligatorischen Rechtsgeschäften, die von der Nichtigkeit erfaßt werden können, sind zu erwähnen die „Kreditеinräumung" in Reichs- oder Goldmark an Ausländer (§ 13 Abs. 1 DevVO.), sowie der Erwerb eines obligatorischen Anspruchs auf Aushändigung von Wertpapieren, der dem dinglichen Erwerb gleichgestellt ist (§ 9 DevVO.). Insoweit aber das an sich gültige Verpflichtungsgeschäft infolge der Devisenbewirtschaftung nicht erfüllt werden kann, weil dem Erfüllungsgeschäft die Genehmigung versagt wird oder weil es verboten ist (z. B. Verletzung der Kursvorschriften beim Erwerb von Devisen nach §§ 27, 28) kommen nach privatrechtlichen Grundsätzen die Bestimmungen über die Unmöglichkeit der Leistung zur Anwendung. Hierbei ist wiederum zu unterscheiden, ob es sich um gesetzliche Verbote der Devisenbewirtschaftung handelt, wie z. B. bei den Termingeschäften, die nicht den Bestimmungen des § 11 DevVO. entsprechen oder bei den Kursvorschriften der §§ 27, 28 DevVO. oder, ob die Geschäfte deshalb nichtig sind, weil ihnen die Genehmigung versagt ist. Bei den schlechthin verbotenen Rechtsgeschäften handelt es sich um eine ursprüngliche Unmöglichkeit im Sinne von § 309 BGB., während es sich bei denjenigen Rechtsgeschäften, denen die Genehmigung versagt wird, um eine nachträgliche Unmöglichkeit der Leistung handelt. Die sich nach bürgerlich-rechtlichen Grundsätzen ergebenden verschiedenen Auswirkungen (§§ 307 ff.; §§ 323 ff. BGB.), insbesondere die Frage, ob den Kontrahenten aus der Unmöglichkeit der Leistung Schadensersatzansprüche (negatives Vertragsinteresse) zustehen oder der Schaden von den Kontrahenten allein zu tragen ist, ist auch für die steuerrechtliche Behandlung derselben von Bedeutung (Näheres vgl. bei Koppe-Blau, „Das gesamte Devisenrecht", Industrieverlag Spaeth & Linde, Berlin, 1932).

IV. Die Devisenamnestie.

I.

Die Zusammenhänge zwischen Steuerrecht und Devisenrecht zeigen sich in besonderem Maße bei der durch das „Gesetz gegen den Verrat der deutschen Volkswirtschaft" (VWG.) vom 12. 6. 1933 eingeführten Devisenamnestie. Sie steht in dem gleichen Gesetz unmittelbar neben der Amnestie für Kapitalflucht. Kapitalfluchtamnestie und Devisenamnestie haben zur Voraussetzung vorenthaltene Werte. Beide Amnestien knüpfen an Objekte an, die dem Reich vorenthalten sind. Bei Devisenzuwiderhandlungen ist die Einführung der Amnestie noch deshalb von besonderer Bedeutung, weil dem Devisenrecht die „tätige Reue", wie sie im § 410 AO. für das Steuerrecht besteht, fehlt. Aber in den Durchführungsverordnungen können nach § 10 Satz 2 des „Gesetzes gegen den Verrat der deutschen Volkswirtschaft" Vorschriften getroffen werden über tätige Reue hinsichtlich solcher Werte, die nach diesem Gesetz nicht anzeigepflichtig sind (vgl. unten). Der Zusammenhang zwischen Steuerrecht und Devisenrecht zeigt sich in dem Gesetz gegen den Verrat der deutschen Volkswirtschaft auch darin, daß in Fällen, in denen das verschwiegene Auslandvermögen in Devisen besteht, beide Amnestien — Kapitalflucht- und Devisenamnestie — zur Anwendung gelangen können. Hier genügt eine einheitliche Anzeige (§ 1 Abs. 3 DVO. zum Gg. VDV.), damit die Amnestiewirkungen in beiden Fällen eintreten. Hierbei ist wiederum zu bemerken, daß die Anzeige über die verschwiegenen Devisen an eine der Anzeigestellen (zuständiges Finanzamt, Landesfinanzamt, Hauptzollamt, Zollamt) zugleich als Anbietung der Devisen an die Reichsbank gilt, so daß sich eine nochmalige Anbietung nach erfolgter Anzeige erübrigt.

II.

Um das Wesen der Devisenamnestie in seinen Voraussetzungen und Auswirkungen feststellen zu können, und um gleichzeitig die Begrenzung der Devisenamnestie gegenüber der Amnestie für Kapitalflucht sowie derjenigen durch Spendenschein (Gesetz zur Verminderung der Arbeitslosigkeit vom 1. 6. 1933) feststellen zu können, sei eine Übersicht gegeben.

Danach sind drei verschiedene Amnestien zu unterscheiden:

1. Die Amnestie für „ablösungsfähige Steuerschulden" durch Erwerb des Spendenscheins nach dem „Gesetz zur Verminderung der Arbeitslosigkeit" (Abschnitt III, § 6 Abs. 2 Ziff. 2, § 7 Abs. 1). Danach sind Steuerschulden des Spenders insoweit ablösungsfähig, als es sich um zu wenig gezahlte Steuern vom Einkommen, Ertrag, Vermögen — ausschließlich des Auslandvermögens — und vom Umsatz handelt, und hinsichtlich dieser Steuern eine Verkürzung von Steuereinnahmen vor dem 1. 6. 1933 eingetreten ist.

Hingegen sind Steuerschulden des Spenders nicht ablösungsfähig, soweit sie entfallen auf Vermögenstücke die sich am 1. 6. 1933 im Ausland befinden, oder auf Devisen, die am 1. 6. 1933 anbietungspflichtig sind, sowie auf Zahlungsmittel und sonstige Werte, die zum Erwerb der vorher bezeichneten Werte unmittelbar oder mittelbar verwendet worden sind. Das gleiche gilt vom Einkommen und Ertrag aus den vorbezeichneten Werten und deren Umsatz.

2. Die Kapitalflucht- und Devisenamnestie nach dem Gesetz gegen den Verrat der deutschen Volkswirtschaft vom 12. 6. 1933.

Dieses Gesetz enthält zwei verschiedene Amnestien:

a) Die Amnestie für die Kapitalflucht, nämlich für Vermögenstücke, die am 1. 6. 1933 sich im Ausland befanden, in ihrer Gesamtheit einen Wert von mehr als 1000 RM. hatten und vermögensteuerpflichtig waren, aber vor dem 1. 6. 1933 dem Finanzamt weder von dem Steuerpflichtigen noch von einer anderen Person, die die Pflichten des Steuerpflichtigen zu erfüllen hat, angegeben worden sind.

b) Die Devisenamnestie für vorenthaltene Devisen, die am 1. 6. 1933 einen Wert von mehr als 200 RM. hatten und anbietungspflichtig waren, aber vor dem 1. 6. 1933 der Reichsbank nicht angeboten worden sind.

Die Gegenüberstellung der in den beiden Gesetzen vom 1. und 12. 6. 1933 enthaltenen Bestimmungen ergibt, daß sich beide Gesetze ergänzen. Insoweit durch den Spendenschein eine Amnestie nicht eintritt — nämlich hinsichtlich der „Kapitalflucht" und der unterlassenen Anbietung von Devisen — treten als Ergänzung hierzu die beiden diesbezüglichen Amnestien in dem „Gesetz gegen den Verrat der deutschen Volkswirtschaft".

Die drei verschiedenen Amnestien — Steueramnestie, Amnestie für Kapitalflucht, Devisenamnestie — sind entsprechend ihrer Wesensart sowohl hinsichtlich der Voraussetzungen als auch der Auswirkungen verschieden gestaltet:

1. Steueramnestie durch Spendenschein.

Bei der Hingabe des Spendenscheins kann der Spender verlangen, daß in Höhe des Annahmewertes der Spende zuzüglich eines Aufgeldes ablösungsfähige Steuerschulden — vom Einkommen, vom Ertrag, Vermögen (mit Ausnahme des Auslandvermögens oder Devisenhinterziehung) oder vom Umsatz — nicht nacherhoben werden. Wird der Spendenschein in dieser Art verwendet, so werden Zinsen und Verzugszuschläge, die auf die abgelösten Steuerschulden entfallen, nicht erhoben. Ist hinsichtlich einer ablösungsfähigen Steuerschuld eine Steuerzuwiderhandlung begangen worden, so tritt dafür Straffreiheit (auch Befreiung von Disziplinarstrafen) ein, wenn der Betrag, in dessen Höhe Steuereinnahmen durch die Zuwiderhandlungen verkürzt worden sind, mindestens zur Hälfte abgelöst wird. Diese Straffreiheit kommt allen Personen zugute, die an der Steuerzuwiderhandlung beteiligt waren, z. B. Mittäter, Gehilfe.

(Schluß folgt.)

Neues zum Verlustvortrag. (Der Einfluß der Buchführung, des Einkommens der Ehefrau und minderjährigen Kinder, des Todes eines Ehegatten, des Steuerabschnitts und der Sanierung auf die Anrechnung des Verlustvortrags.)

Von *C. v. Frankenberg* und *Proschlitz*, Amtl. Buchprüfer, Berlin.

A. Buchführung und Verlustvortrag.

Das Gesetz zur Änderung des Einkommen- und Körperschaftsteuergesetzes vom 29. Juni 1929 hatte, um die Wirtschaft steuerlich zu entlasten, den unbeschränkt Steuerpflichtigen, die Bücher im Sinne der §§ 13, 28 EStG. führen, den zweijährigen Verlustvortrag gebracht. Auch Gewerbetreibende, die freiwillig, also ohne dazu verpflichtet zu sein, ordnungsmäßig Bücher führen, haben den gleichen Anspruch. Ein Verlustvortrag liegt aber nur in der Höhe vor, soweit der steuerlich festgestellte Gewerbeverlust nicht gegen andere Einkommensarten nach Maßgabe der §§ 7 Abs. 3, §§ 11 bis 25, § 30 Abs. 2 EStG. bereits im Steuerabschnitt aufgerechnet werden konnte.

Ergänzend zu diesen gesetzlichen Vorschriften hatte der Reichsminister der Finanzen in seinem Erlaß vom 9. Juli 1929 S 2209/4 u. a. bezüglich der Buchführung bestimmt, daß ordnungsmäßig geführte Bücher sowohl im Steuerabschnitt, in dem der Verlust entstanden ist, als auch in den Steuerabschnitten, in denen der Abzug beansprucht wird, vorliegen müssen.

Nach dieser Bestimmung war für die Verrechnung des Verlustvortrages Voraussetzung, daß der unbeschränkt Steuerpflichtige auch im Steuerabschnitt der Verlustanrechnung Gewerbetreibender sein mußte.

Wer also seinen Gewerbebetrieb innerhalb der zweijährigen Frist aus irgendeinem Grunde aufgab, konnte aus der Zeit seiner gewerblichen Tätigkeit verbliebene, an und für sich noch anrechnungsfähige Verluste, nicht mehr gegen sonstiges Einkommen im Sinne des § 7 Abs. 3 EStG. aufrechnen, da keine ordnungsmäßig geführten Bücher mehr vorlagen.

Mit Recht sah die Wirtschaft in der Befolgung des Ministererlasses vom 9. Juli 1929 eine große Härte, um so mehr, als das Einführungsgesetz auch solche

gewerblichen Verluste zum zweijährigen Verlustvortrag rechnet, die in Anlehnung an den § 30 EStG. aus der Veräußerung eines Gewerbebetriebs als ganzen oder eines Teils entstanden sind. Mit der Veräußerung im ganzen hört aber im allgemeinen die Buchführung auf. Wird trotzdem auf Einhaltung ordnungsmäßiger Buchführung bestanden, ist in vielen Fällen bei Vorliegen des § 30 EStG. die Ausnutzung des Verlustvortrags praktisch unmöglich gemacht.

Diese sicherlich vom Gesetzgeber nicht gewollte unwirtschaftliche Auslegung der Buchführungsbestimmungen, deren Erfüllung gerade im Steuerabschnitt der Verlustanrechnung oftmals unmöglich ist, hat der Reichsfinanzhof in dem leider nicht veröffentlichten, aber außerordentlich wichtigen Urteil vom 28. Juni 1932 VI A 558/32 an Hand eines praktischen Falles zugunsten der Pflichtigen entschieden.

Zur Entscheidung stand nachstehender Sachverhalt:

Über das Vermögen der offenen Handelsgesellschaft X. mit zwei je zur Hälfte beteiligten Gesellschaftern wird am 5. Dezember 1929 das Konkursverfahren eröffnet.

Für den Steuerabschnitt vom 1. Januar bis 5. Dezember 1929 wurde der Verlust der Firma einheitlich festgestellt. Hiervon entfielen auf den Beschwerdeführer 20 000 RM. Im Mai 1930 erwarb die Ehefrau des Beschwerdeführers aus der Konkursmasse Firma, Waren und Einrichtungsgegenstände, und sie eröffnete unter der alten Firma ein neues Geschäft. — Für das Streitjahr 1930 wurde der Beschwerdeführer auf Grund eines Einkomens von 5000 RM. zur Einkommensteuer veranlagt. Dieses Einkommen setzt sich wie folgt zusammen:

a) Gewerblicher Gewinn der Ehefrau .	3500 RM.
b) Gehalt des Beschwerdeführers als Angestellter im Geschäft der Ehefrau	700 RM.
c) Mietwert der eigenen Wohnung . .	800 RM.
Einkommen	5000 RM.

Der Beschwerdeführer verlangt im Rechtsmittelverfahren Anrechnung des auf seinen Anteil entfallenden Verlustes von 20 000 RM. aus dem Konkurs der alten Firma gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 4 EStG. — Wenn auch seine Ehefrau den Gewerbebetrieb übernommen habe, so müsse doch der Verlustvortrag bei ihm abzugsfähig sein, denn nach § 22 EStG. handele es sich nach wie vor um sein Einkommen als Ehemann. Er und nicht seine Frau sei Steuerschuldner. Seine Frau hafte nur für die Steuer."

Finanzamt und Finanzgericht lehnten das Rechtsmittel als unbegründet ab.

Das Finanzamt ging von der Ansicht aus, daß den Konkursverlust von 20 000 RM. nicht der Beschwerdeführer, sondern seine Gläubiger erlitten hätten, da er 1929 bereits vermögenslos war. Wenn überhaupt eine Verlustanrechnung beansprucht werden könne, so stände die Vergünstigung höchstens den Gläubigern zu.

Das Finanzgericht schloß sich allerdings der Begründung des Finanzamts, daß bei Vorliegen eines negativen Vermögens der § 15 Abs. 1 Nr. 4 EStG. keine Anwendung finden könne, nicht an, lehnte aber den Anspruch ebenfalls ab, da der Abzug des Verlustvortrags nur von buchführenden Kaufleuten beansprucht werden kann. Da der Beschwerdeführer Angestellter im Gewerbebetrieb seiner Ehefrau sei, sei er selbst kein Gewerbetreibender mehr. Auch § 22 EStG. mache den Beschwerdeführer steuerrechtlich nicht zum Gewerbetreibenden.

Die Rechtsbeschwerde hatte Erfolg.

Der Reichsfinanzhof faßt die Vorschrift des § 15 Abs. 1 Nr. 4 über die Buchführungspflicht so auf, daß nur im Steuerabschnitt der Verlustfeststellung Bücher im Sinne der §§ 13, 28 EStG. geführt sein müssen. Wie bereits an anderem Ort gesagt, ergibt sich das daraus, daß im § 15 Abs. 1 Nr. 4 EStG. wegen der Höhe der Verlustermittlung auch auf § 30 Abs. 2 EStG. hingewiesen wird. Kaufleute, die ihr Geschäft im ganzen oder eine Beteiligung an einer Personalgesellschaft veräußern, sind in der Regel in den folgenden zwei Steuerabschnitten, in denen der Verlust anrechnungsfähig ist, nicht mehr buchführende Gewerbetreibende, es sei denn, daß sie sich erneut gewerblich betätigen. Der letzte Fall bildet aber eine Ausnahme. Auf diese Ausnahme wollte der Gesetzgeber aber die Anwendung des § 15 Abs. 1 Nr. 4 EStG. nicht beschränken, denn sonst wäre nicht ohne jeden Vorbehalt der § 30 Abs. 2 EStG. angezogen worden.

Im Zusammenhang mit dieser Rechtsauffassung verweist der 6. Senat auch auf sein Urteil vom 8. August 1930 VI A 1268/30, in dem er ausführte:

> Die Bedeutung des Verlustvortrags liegt darin, daß bis zur Höhe des in einem Steuerabschnitt entstandenen vortragsfähigen Verlustes die Einkünfte der beiden nächsten Steuerabschnitte steuerfrei sein sollen. Es handelt sich bei der Abdeckung eines vortragsfähigen Verlustes nicht um eine Ausgabe, die mit irgendeiner Einkommensart in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen könnte. Die Sache läßt sich vielleicht am ehesten mit der Ermäßigungsvorschrift des § 56 EStG. vergleichen und liegt nur insofern etwas anders, als die Begünstigung gesetzlich genau umgrenzt ist und nicht durch Minderung der tarifmäßigen Steuer, sondern, wie der steuerfreie Einkommensteil und die Familienermäßigungen, durch Abzug vom Einkommen berücksichtigt wird.
>
> Daraus ergibt sich, daß der vortragsfähige Verlust grundsätzlich von dem nach § 7 Abs. 3 EStG. ermittelten Gesamteinkommen — vor Abzug des steuerfreien Einkommensteils und der Familienermäßigungen — abzusetzen ist.
>
> Danach kann ein vortragsfähiger Gewerbeverlust in einem Steuerabschnitt auch von einem Gesamteinkommen abgezogen werden, in dem keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb enthalten sind.

Folglich muß auch aus § 7 Abs. 3 EStG. hergeleitet werden, daß in dem Steuerabschnitt, in dem der Abzug des Verlustvortrags beansprucht wird, Bücher im Sinne der §§ 13, 28 EStG. nicht geführt zu werden brauchen.

B. Verlustvortrag und § 22 EStG.

(Aufrechnung des Einkommens der Ehefrau.)

Man war bisher der Ansicht, daß die Aufrechnung des vortragsfähigen Verlustes nur gegen sonstige Einkünfte im Sinne des § 7 Abs. 3 EStG. stattfinden könnte, die der Steuerpflichtige, der den Anspruch geltend macht, selbst bezogen hat. Verrechnung von Einkünften der Ehefrau, die nach § 22 EStG. dem Einkommen des Ehemanns hinzugerechnet werden, sollten nicht dazugehören.

Auch diese Auffassung hat der 6. Senat im Urteil vom 28. Juni 1932 als Rechtsirrtum bezeichnet.

Bei einer Zusammenveranlagung nach § 22 EStG. ist der Ehemann Steuerschuldner im Sinne des § 97 Abs. 1 AO. und die Ehefrau gesamtschuldnerisch Haftende nach § 97 Abs. 2 und § 115 Abs. 2 AO. Steuerpflichtig für das Gesamteinkommen der aus Ehemann und Ehefrau bestehenden Personengemeinschaft ist der Ehemann. Das geht auch aus den Entscheidungen vom 7. Dezember 1927 (RStBl. 1928 S. 94) und vom 7. September 1928 (RStBl. 1928 S. 334) hervor.

Wenn also der Ehemann das Gesamteinkommen der Ehegemeinschaft versteuern muß, kann er auch die Aufrechnung dieses Einkommens, soweit angängig, nach § 7 Abs. 3 EStG. gegen selbst erlittene Gewerbeverluste geltend machen. Ausgeschlossen davon sind jedoch Einkünfte der Ehefrau aus freier Berufstätigkeit und nicht selbständiger Arbeit (Arbeitslohn), die aus einem dem Ehemann fremden Betrieb fließen, da derartige Einkünfte von der Ehefrau allein versteuert werden müssen.

Der 6. Senat zieht aber aus dem zur Entscheidung anstehenden Fall noch eine recht beachtliche andere Folgerung. Da die Ehefrau in dem für den Verlustabzug maßgebenden Steuerabschnitt aus einem eigenen Gewerbebetrieb einen Gewinn von 3500 RM. erzielt hat, der nach § 22 EStG. dem Einkommen ihres Ehemanns zurechnet, ist der Ehemann steuerrechtlich so zu behandeln, als ob er in diesem Zeitraum selbst Gewerbetreibender gewesen wäre. Wenn demnach die Vorschrift des § 15 Abs. 1 Nr. 4 tatsächlich so auszulegen wäre, daß der Abzug des Verlustvortrags nur buchführenden Kaufleuten zusteht, ist im vorliegenden Fall auch diese Forderung erfüllt worden. Der ablehnende Bescheid des Finanzgerichts, der sich darauf stützt, daß im Steuerabschnitt des Verlustabzugs keine ordnungsmäßige Buchführung vorgelegen habe, geht also von einem Rechtsirrtum aus.

Hat die Ehefrau in einem Steuerabschnitt gewerbliches Einkommen bezogen, der Ehemann aber nicht, so macht der § 22 EStG. den Ehemann für diesen Steuerabschnitt zum Gewerbetreibenden und buchführenden Kaufmann.

Sehr wichtig ist diese Rechtsauffassung für alle diejenigen Fälle, in denen Ehefrauen einen eigenen Gewerbebetrieb unterhalten, der erstmalig mit einem Verlust abschneidet. Die Ausnutzung des § 15 Abs. 1 Nr. 4 würde unmöglich sein, da ja nur der Steuerpflichtige selbst den Verlustvortrag geltend machen kann. Steuerpflichtiger ist aber der Ehemann. Ist er selbst nicht Gewerbetreibender, hat also im Jahre des entstandenen Verlustes keine Bücher im Sinne der §§ 13, 28 EStG. geführt, wurde nach der bisherigen Rechtsauslegung der im Betrieb der Ehefrau bilanzmäßig festgestellte Verlust nicht nach § 15 Abs. 1 Nr. 4 behandelt. Zwar fand eine Aufrechnung nach § 7 Abs. 3 EStG. statt, aber ein verbliebener Rest des gewerblichen Verlustes aus dem Betrieb der Ehefrau, konnte nicht für die nächsten zwei Jahre vorgetragen werden.

Auch diese Härte ist jetzt beseitigt.

C. Verlustvortrag und § 23 EStG.

(Aufrechnung des Einkommens der minderjährigen Kinder.)

Dieselben Grundsätze, die aus der Zusammenveranlagung von unbeschränkt steuerpflichtigen Eheleuten im Sinne des § 22 EStG. für die Anwendung des zweijährigen Verlustvortrags hergeleitet werden müssen, treffen natürlich auch auf minderjährige Kinder zu, solange sie unbeschränkt steuerpflichtig sind und zur Haushaltung des Haushaltungsvorstands zählen.

Ihr Einkommen wird dem Einkommen des unbeschränkt steuerpflichtigen Haushaltungsvorstands zugerechnet.

Haushaltungsvorstand ist allgemein der Hausherr, aber auch eine Witwe kann Haushaltungsvorstand ihrer minderjährigen Kinder sein.

D. Verlustvortrag und Steuerabschnitt.

Das Urteil vom 28. Juni 1932 hat schließlich noch die Frage untersucht, ob das Konkursverfahren irgendwelchen Einfluß auf die Absetzung des vortragsfähigen Verlustes ausübt. Darüber, daß der in der Zeit vom 1. Januar bis 5. Dezember 1929, also bis zur Konkurseröffnung entstandene Verlust von 20 000 RM. überhaupt als Verlustvortrag im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 4 behandelt wird, bestand kein Zweifel, aber darüber, welche beiden aufeinanderfolgenden Steuerabschnitte für den Abzug in Betracht kommen.

Nach ständiger Rechtsprechung, z. B. Urteil vom 17. Dezember 1930 VI A 820/29 (RStBl. 1931 S. 197), war der Steuerabschnitt des Beschwerdeführers mit dem Tage der Konkurseröffnung am 5. Dezember 1929 beendet. Es entstand ein Zwischenraum vom 6. Dezember 1929 bis zum 31. Dezember 1929. Würde dieser kurze Zwischenraum bereits als Steuerabschnitt angesehen, der auf den am 5. Dezember 1929 festgestellten vortragsfähigen Verlust unmittelbar folgt, so hätte die Verrechnung nur mit Einkommen stattfinden können, die bis zum 31. Dezember 1930 angefallen sind. Ist das aber nicht der Fall, kann die eventuelle Restverrechnung des Verlustes vor der Konkurseröffnung auch noch im Steuerabschnitt 1931 vorgenommen werden.

Unter Hinweis auf § 25 Abs. 3 EStG. entschied der Senat, daß die beiden Steuerabschnitte (1. Januar 1929 bis 5. Dezember 1929 und der Zwischenraum vom 6. Dezember 1929 bis 31. Dezember 1929) bei der nächsten regelmäßigen Veranlagung zusammen zu veranlagen sind. Da der Steuerpflichtige außerdem in dem Zwischenraum keine anderen Einkünfte mehr bezogen hatte, die nach § 7 Abs. 3 EStG. bereits gegen den Verlust bis zur Konkurseröffnung aufgerechnet

werden konnten, beträgt der vortragsfähige Verlust des gesamten Steuerabschnitts 1929 20 000 RM. Er kann mit Einkommen der Steuerabschnitte 1930 und 1931 verrechnet werden. Im Steuerabschnitt 1930 ist das Gesamteinkommen der Eheleute im Sinne des § 22 EStG. von 5000 RM. erstmalig mit dem vortragsfähigen Verlust auszugleichen. Der Pflichtige ist für 1930 frei zu veranlagen. Der Verlustrest von 15 000 RM. geht auf 1931 über.

Unstatthaft wäre es jedoch gewesen, Verluste, die aus der Verwaltung und Verwertung der Konkursmasse außerdem entstanden wären, auch gegen Einkünfte aus konkursfreier Betätigung im Sinne des § 7 Abs. 3 EStG. aufzurechnen, da der laufende Steuerabschnitt für die Anrechnungsfähigkeit mit dem 5. Dezember 1929 beendet war.

E. Verlustvortrag und Erbanfall.

Ungeklärt ist bisher der Fall, wenn ein Gewerbebetrieb von Todes wegen auf den überlebenden Ehegatten übergeht und ein noch nicht verrechneter, vortragsfähiger Verlust vorhanden ist. Wird durch den Tod die zweijährige Anrechnungsmöglichkeit aufgehoben?

Nach der bisher oft bewiesenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise des Reichsfinanzhofs sollte man annehmen, daß das nicht der Fall ist.

Einer Ehefrau, die den ihr im Erbgang angefallenen Gewerbebetrieb des verstorbenen Ehegatten fortsetzt und bemüht ist, die im Geschäft entstandenen Verluste auszugleichen, sollten die gleichen steuerlichen Erleichterungen gewährt werden, die nach § 15 Abs. 1 Ziff. 4 EStG. zulässig sind, wenn § 22 in Verbindung mit § 25 Abs. 3 EStG. zur Anwendung kommen. Faßt man in solchen Fällen die beiden Steuerabschnitte bis zum Tode des Ehegatten und bis zum Jahresschluß in einen Steuerabschnitt zusammen, so ist diese Möglichkeit gegeben.

Vielleicht bietet hierzu das Urteil vom 8. Januar 1930 VI A 2044/29 (RStBl. 1930 S. 109) eine Handhabe, das bei kleineren Betrieben zuläßt, die die ausschließliche Einnahmequelle der Ehegatten bilden, wenn der eine Ehegatte stirbt und der Betrieb von dem überlebenden Ehegatten fortgesetzt wird, daß bei Einverständnis des überlebenden Ehegatten von einer gesonderten Feststellung des bis zum Tode des Ehegatten erzielten Einkommens und des späteren Einkommens Abstand genommen, und der gesamte Gewinn oder Verlust des Wirtschafts- (Kalender-) Jahrs zusammgefaßt wird, obgleich es zwei Steuerabschnitte bildet.

Auf diese Weise könnte die Ehefrau in ihrer Eigenschaft als Steuerpflichtige den Verlustvortrag geltend machen, wenn auch der Verlust teilweise noch aus der gewerblichen Tätigkeit ihres verstorbenen Mannes stammt. Nur müßte das, was für kleine Betriebe schon zulässig ist, auch für größere zugestanden werden.

F. Sanierung und Steuerbilanzverlust.

Sanierungen, ganz gleich, ob sie durch Kapitalherabsetzung oder durch Gläubigerakkord vorgenommen werden, finden nach der Handelsbilanz statt. Handelsbilanzverluste werden dadurch beseitigt. Man findet nun häufig in der Praxis, gerade aus den beiden letzten Wirtschaftsjahren, Steuerbilanzen, in denen die Verlustvorträge einen höheren Betrag ausmachen als den, der durch die Sanierung nach der Handelsbilanz beseitigt wurde.

Beispiel:

a) Handelsbilanzverlust . . .	— 200 000 RM.
Sanierungsgewinn . . .	+ 210 000 RM.
Neuer Reservefonds	10 000 RM.
b) Verlustvortrag nach der letzten Steuerbilanz	— 230 000 RM.
Sanierungsgewinn . . .	+ 210 000 RM.
Verbleibender Verlust nach der Steuerbilanz . .	— 20 000 RM.

Es entsteht nun die Frage, ob der in der Steuerbilanz nach durchgeführter Sanierung verbliebene Verlust innerhalb der gesetzlich zulässigen zweijährigen Frist weitervorgetragen werden darf, oder durch die Sanierung ebenfalls als beseitigt anzusehen ist.

Aus dem Urteil des Reichsfinanzhofs vom 21. Oktober 1931 VI A 968/31 und dem Erlaß des Reichsministers der Finanzen vom 5. März 1932 S 2209 — 25 III Abschnitt C II (Verlustvortrag) geht das nicht ohne weiteres hervor. Der ministerielle Erlaß z. B. besagt, daß in Fällen, in denen ein Verlustvortrag bei einer Erwerbsgesellschaft durch Herabsetzung des Kapitals oder bei Einkommensteuerpflichtigen durch Sanierungsmaßnahmen beseitigt worden ist, dieser Verlust nach seiner Beseitigung bei der Veranlagung nicht mehr nach § 15 Abs. 1 Nr. 4 EStG., § 13 KStG. vorgetragen werden darf.

Dabei ist aber nicht gesagt worden, ob diese Beseitigung nach der Steuerbilanz stattfinden muß, oder ob die Beseitigung nach der Handelsbilanz gleichzeitig den Verlust nach der Steuerbilanz ausgleicht.

Bei dem engen Zusammenhang zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz muß jedoch angenommen werden, daß eine durch Sanierung nach der Handelsbilanz vorgenommene Verlustabdeckung auch den Steuerbilanzverlust beseitigt, jedenfalls insoweit, als es sich um einen an und für sich noch vortragsfähigen Verlust handelt. Ist trotzdem in der Steuerbilanz noch ein Verlust vorhanden, so ist dieser nicht mehr abzugsfähig, sondern bleibt unter den Aktiven als steuerlicher Wertberichtigungsposten unverändert solange stehen, bis er in einem späteren Steuerabschnitt gegen stehengebliebene, voll versteuerte Gewinne ausgeglichen werden kann. Nur unzulässige Bewertungen bei der Sanierung, die gegen steuerliche Grundsätze verstoßen, könnten den Verlust nach der Steuerbilanz als maßgebend rechtfertigen (Scheinsanierung).

Zu dieser Rechtsauffassung muß man nach dem Urteil vom 22. Januar 1929 I A 288/28 (RStBl. 1929 S. 143) kommen, indem der Grundsatz aufgestellt ist, daß von einer Unterbilanz im Sinne des § 15 Nr. 3 KStG. a. F. dann keine Rede mehr sein kann, wenn eine Aktiengesellschaft in dem vorhergehenden Wirtschaftsjahr den Verlust dieses Abschnitts buchmäßig beseitigt hat und in das neue Geschäftsjahr mit einem verkleinerten Grundkapital eingetreten ist.

Man geht von der Überlegung aus, daß sich eine neue Aktiengesellschaft mit einem neuen Grundkapital gebildet hat und in der Lage sein wird, zukünftig wieder Gewinne auszuschütten. Damit ist aber gleichzeitig der Grund fortgefallen, eine steuerliche Schonung dieses Gewinns eintreten zu lassen. Es ist also eine neue Gesellschaft ohne Verlust entstanden. Das gleiche gilt natürlich bei Sanierungen durch Gläubigerakkord.

Ist also buchmäßig, d. h. nach der Handelsbilanz, die Unterbilanz beseitigt, ist dies auch für die Steuerbilanz der Fall.

Wenn auch der Verlustvortrag im Sinne des alten § 15 Nr. 3 KStG. (Unterbilanz) seiner Art nach grundverschieden ist von dem nach § 15 Abs. 1 Nr. 4 EStG., so kann man doch wohl als feststehend annehmen, daß der Einfluß von Sanierungen auf beide Verlustvortragsarten nach gleichen steuerlichen Rechtsgrundsätzen zu beurteilen ist.

Vorstehende Ausführungen, die wenigen bekannt sind, dürften vielen Steuerpflichtigen bei richtiger Nutzanwendung für die kommende Veranlagung des Steuerabschnitts 1932 recht merkbare steuerliche Erleichterungen bringen.

Die Neuregelung der Kraftfahrzeugsteuer.

Von Obersteuerinspektor *Maschkowski* Berlin.

Die Politik des Reichsfinanzministeriums ist darauf abgestellt, die Kraftverkehrswirtschaft allmählich von der Kraftfahrzeugsteuer zu befreien. Den Anfang hierzu hat die Reichsregierung mit

Gesetz vom 10. 4. 1933 (RGBl. I S. 192)

gemacht. Art. I Ziff. 1 dieses Gesetzes sieht vor, daß Personenkraftfahrzeuge (ausgenommen Kraftomnibusse) mit Antrieb durch Verbrennungsmaschine, die nach dem 31. 3. 1933 erstmalig zum Verkehr zugelassen sind, von der Steuer befreit sind. Die Durchführung dieses Gesetzes ist durch VO. vom 10. 5. 1933 (RGBl. I S. 265) geregelt worden.

Auch für den Altkraftwagenbesitzer ist die Möglichkeit geschaffen worden, sein Fahrzeug steuerfrei zu machen, und zwar durch das

Gesetz über Ablösung der Kraftfahrzeugsteuer

vom 31. 5. 1933 (RGBl. I S. 315). Auch dieses Gesetz findet Anwendung auf Personenkrafträder und Personenkraftwagen mit Ausnahme der Kraftomnibusse.

Beide Gesetze sollen dem Gedanken der Arbeitsbeschaffung im Rahmen der Kraftfahrzeugindustrie dienen. Daß der Gesetzgeber zur Erreichung dieses Zieles die richtigen Wege beschritten hat, kann schon heute bejaht werden. Die Tatsache, daß neue Personenkraftfahrzeuge in Zukunft in vollem Umfange von der Kraftfahrzeugsteuer befreit sind, hat zahlreiche Interessenten zur Anschaffung eines Kraftfahrzeugs angeregt. Der Beschäftigungsgrad in der Kraftfahrzeugindustrie ist in einem Umfang angestiegen, der weit über die übliche saisonmäßige Belebung hinausgeht.

Aus Kreisen des Kraftfahrzeughandels sind zunächst Befürchtungen laut geworden, daß die Steuerbefreiung für neue Personenkraftfahrzeuge sich ungünstig auf den Absatz in gebrauchten Kraftfahrzeugen auswirken könnte. Es mag sein, daß diese Befürchtungen eine gewisse Berechtigung hatten. Durch das Gesetz über Ablösung der Kraftfahrzeugsteuer sind sie beseitigt worden. Ein durch Ablösung steuerbefreites Kraftfahrzeug wird heute leichter einen Käufer finden als ein mit der Steuer belastetes Fahrzeug. Da sich der Verkäufer in den meisten Fällen zur Anschaffung eines ebenfalls steuerbefreiten fabrikneuen Personenkraftfahrzeugs entschließen wird, fördert das Gesetz über Ablösung der Kraftfahrzeugsteuer einmal den Umsatz in Altkraftfahrzeugen und ebnet gleichzeitig den Weg für die Anschaffung eines fabrikneuen Kraftfahrzeugs. Es dient also in doppelter Hinsicht den Absichten der Regierung und kann daneben noch ein weiteres sehr wichtiges Aktivum für sich buchen: Das Aufkommen an Kraftfahrzeugsteuer wird sich für das Haushaltsjahr 1933 durch die hereinkommenden Ablösungsbeträge nicht unwesentlich erhöhen. Die Reichsregierung rechnet schätzungsweise mit einem Mehraufkommen von 60 Millionen RM. und mit einem Gesamtaufkommen von 220 Millionen RM. Das veranlagte Mehraufkommen von 60 Millionen Reichsmark reicht aus, um 30 000 arbeitslosen Volksgenossen Arbeit und Brot zu geben. Die Kaufkraft dieser Bevölkerungskreise würde also nicht unwesentlich gestärkt werden, während auf der anderen Seite nicht unerhebliche Beträge an Arbeitslosenunterstützung, schätzungsweise 15 Millionen RM., eingespart werden können. In welchem Umfange die Kraftfahrzeugbesitzer von der Möglichkeit der Steuerablösung Gebrauch machen werden, wird sich erst nach Ablauf der Ablösungsfrist in vollem Umfange übersehen lassen. Das Interesse des Publikums an der Ablösung ist jedenfalls recht groß.

Die einzelnen Vorschriften besagen folgendes:

A. Die Steuerbefreiung neu zugelassener Personenkraftfahrzeuge.

Gesetz vom 10. 4. 1933 (RGBl. I S. 192) und DVO. vom 10. 5. 1933 (RGBl. I S. 265).

1. Allgemeines.

Auf Grund des Art. I Ziff. 1 des Gesetzes vom 10. 4. 1933 sind Personenkrafträder und Personenkraftwagen (ausgenommen Kraftomnibusse) mit Antrieb durch Verbrennungsmaschine, die nach dem 31. 3. 1933 erstmalig zum Verkehr zugelassen sind, von der Steuer befreit. Die Steuerbefreiung gilt sowohl für Fahrzeuge inländischer wie ausländischer Herkunft. Voraussetzung ist, daß es sich um fabrikneue Fahrzeuge handelt. Es steht der Steuerbefreiung meines Erachtens nichts entgegen, wenn sich jemand ein Fahrzeug aus fabrikneuen Fahrzeugteilen selbst zusammensetzt und dieses Fahrzeug nach dem maßgebenden Stichtag erstmalig zum Verkehr zugelassen wird. Dagegen muß natürlich die Steuerbefreiung versagt werden, wenn nur einzelne Fahrzeugteile, z. B. die Karosserie, fabrikneu sind. Ist die Steuerbefreiung für ein Personenkraftfahrzeug anerkannt, so geht sie durch einen Wechsel in der Person des Eigentümers nicht verloren.

2. Verfahren.

Die Steuerbefreiung muß zugleich mit der Zulassung bei der Zulassungsbehörde beantragt werden.

Der Antragsteller hat den Nachweis zu führen, daß sein Fahrzeug erstmalig nach dem 31. 3. 1933 zum Verkehr zugelassen ist. Sieht die Zulassungsbehörde den Nachweis als erbracht an, so vermerkt sie in den Zulassungsakten und auf dem Zulassungsschein die Steuerbefreiung. Eine besondere Bescheinigung über die Steuerbefreiung stellen die Finanzämter nicht aus. Nur in Zweifelsfällen verweist die Zulassungsbehörde den Antragsteller, wenn dieser seinen Antrag aufrechterhält, an das zuständige Finanzamt. Erkennt dieses die Steuerbefreiung an, so wird die Zulassungsbehörde benachrichtigt, welche die entsprechenden Eintragungen auf dem Zulassungsschein vornimmt. Erkennt das Finanzamt die Steuerbefreiung nicht an, so fordert es den Antragsteller zur Abgabe einer Steueranmeldung auf.

Der Nachweis für die erstmalige Zulassung kann auf Grund einer Firmenbescheinigung gemäß § 5 Abs. 3 Satz 5 der Kraftfahrzeugverordnung geführt werden. Als Tag der Zulassung gilt der Tag, an dem der Zulassungsschein ausgehändigt wird und die Kennzeichen abgestempelt werden. Verteilen sich diese Maßnahmen auf verschiedene Tage, so ist der spätere Tag entscheidend.

3. Härtenausgleich.

a) Zurückverlegung des Stichtags.

Zahlreiche Besitzer von Personenkraftfahrzeugen haben seinerzeit den Antrag gestellt, den Stichtag für die Gewährung der Steuerbefreiung zurückzuverlegen. Bei Bestimmung eines Stichtags müssen sich stets Härten ergeben. Trotzdem hat die Reichsregierung diesen Wünschen insoweit Rechnung getragen, als durch § 4 VO. vom 10. 5. 1933 bestimmt worden ist, daß Steuerbefreiung auch diejenigen Personenkraftfahrzeuge genießen sollen, die in der Zeit vom 25. bis 31. 3. 1933 erstmalig zugelassen worden sind. Die Steuerbefreiung gilt in diesen Fällen mit Wirkung ab 25. 5. 1933. Ist die Steuer für Fahrzeuge, die hiernach unter die Befreiungsvorschriften fallen, bereits entrichtet, so wird sie auf Antrag insoweit erstattet, als sie auf volle Monate nach dem 24. 5. 1933 entfällt. Beispiel: Ein Personenkraftwagen ist erstmalig am 27. 3. 1933 zugelassen worden. Für das Fahrzeug ist nachträglich Steuerbefreiung auf Grund des § 4 VO. vom 10. 5. 1933 eingetreten. Die Steuer ist für die Zeit vom 27. 3. 1933 bis 26. 9. 1933 entrichtet. Auf Antrag hat Erstattung für die Zeit vom 27. 5. 1933 bis 26. 9. 1933, also für vier volle Monate, zu erfolgen. Zur Geltendmachung des Erstattungsanspruchs ist der berechtigt, auf dessen Namen die Steuerkarte lautet (§ 16 des Gesetzes).

b) Vorübergehende Zulassung vor dem 25. 3. 1933.

Nach § 5 der VO. vom 10. 5. 1933 steht es der Steuerbefreiung nicht entgegen, wenn ein Fahrzeug bereits vor dem 25. 3. 1933 mit schwarzem Kennzeichen zugelassen gewesen ist und diese Zulassung sieben Tage nicht überschritten hat. Diese Bestimmung ist vielfach dahin verstanden worden, daß der auf den 25. 3. 1933 abgestellte Stichtag (vgl. 3 a) um weitere sieben Tage, also auf den 18. 3. 1933, zurückverlegt werden kann. Diese Ansicht ist irrig. Stichtag bleibt der 25. 3. 1933. Eine vor diesem Zeitpunkt liegende Zulassung soll aber unschädlich sein, wenn sie sieben Tage nicht überschritten hat. Es kann z. B. ein am 10. 1. 1933 erstmalig zugelassener Personenkraftwagen am 16. 1. 1933 wegen eines schweren Betriebsunfalls verkehrspolizeilich gelöscht worden sein. Die Zulassung hat also sieben Tage nicht überschritten. Wurde dieser Wagen nach Beendigung der Reparatur am 26. 3. 1933 wieder zugelassen, so ist die erste Zulassung (vom 10. bis 16. 1. 1933) unschädlich und das Fahrzeug genießt Steuerbefreiung mit Wirkung vom 25. 5. 1933. Erfolgt die erneute (zweite) Zulassung erst nach dem 31. 3. 1933, also z. B. am 1. 4. 1933, so tritt meines Erachtens Steuerbefreiung bereits mit Wirkung ab 1. 4. 1933 ein.

c) Frühere Zulassung zu Probe- und Überführungsfahrten.

Die Steuerbefreiung wird nicht dadurch ausgeschlossen, daß ein Personenkraftfahrzeug bereits vor dem 1. 4. 1933 zu Probe- und Überführungsfahrten unter Verwendung eines roten Kennzeichens zugelassen gewesen ist. Irgendeine zeitliche oder zahlenmäßige Beschränkung enthält diese im § 6 DV. festgelegte Vorschrift nicht. Derartige vor dem 1. 4. 1933 ausgeführte Fahrten sind daher für die Beurteilung der Frage, ob für ein Fahrzeug Steuerbefreiung zu gewähren ist oder nicht, auch dann ohne Bedeutung, wenn sie zeitlich weit zurückliegen und zu wiederholten Malen ausgeführt worden sind.

d) Frühere Zulassung als Vorführungswagen.

Eine weitere Erleichterung ist für die sogenannten Vorführungswagen vorgesehen. Ist ein derartiges Personenkraftfahrzeug in der Zeit vom 15. 2. 1933 bis 31. 3. 1933 erstmalig für eine Firma zugelassen worden, zu deren Geschäftsbetrieb die Herstellung von Kraftfahrzeugen oder der Handel mit Kraftfahrzeugen gehört, und wird dieses Fahrzeug vor dem 1. 7. 1933 verkauft und vor dem 1. 7. 1933 für den Käufer zugelassen, so gilt die Zulassung für den Käufer als erste Zulassung. Der Käufer hat also Anspruch auf Steuerbefreiung, wenn die sonstigen Voraussetzungen gegeben sind. Beispiel: Die Kraftfahrzeugherstellerfirma X. hat einen Vorführungswagen erstmalig am 20. 2. 1933 zugelassen. Der Wagen wird am 26. 3. 1933 verkauft und am gleichen Tage für den Käufer zugelassen. Diese Zulassung gilt für den Käufer als erste Zulassung. Gemäß § 2 a des Gesetzes vom 11. 4. 1933 in Verbindung mit § 4 der VO. vom 10. 5. 1933 genießt das Fahrzeug Steuerbefreiung, und zwar mit Wirkung ab 25. 5. 1933. Die Steuerbefreiung muß dagegen versagt werden, wenn der Verkauf und die Zulassung für den Käufer vor dem 25. 3. 1933 erfolgt sind.

4. Steuerbefreiung für Probefahrtkennzeichen.

Steuerbefreiung genießen auch Probefahrtkennzeichen, die für ein bestimmtes Personenkraftrad oder einen Personenkraftwagen (ausgenommen Kraftomnibusse) zugeteilt werden. Voraussetzung ist, daß das Fahrzeug durch Verbrennungsmaschine angetrieben wird und nach dem 31. 3. 1933 erstmalig zum Verkehr zugelassen worden ist.

Wird das Probefahrtkennzeichen zu wiederkehrender Verwendung an verschiedenen Fahrzeugen zugeteilt, so ist das Kennzeichen nur dann steuerfrei, wenn es an Fahrzeugen der im Abs. 1 bezeichneten Art Verwendung finden soll, die vor dem 1. 4. 1933 noch nicht zugelassen waren.

Die Steuerbefreiung ist beim Finanzamt zu beantragen. Der Antragsteller hat die Voraussetzungen der Steuerbefreiung glaubhaft zu machen. Das Finanzamt stellt eine Bescheinigung über die Steuerbefreiung aus und ist berechtigt, Überwachungs- und Sicherungsmaßnahmen anzuordnen. Läuft für das Probefahrtkennzeichen, dessen Steuerbefreiung anerkannt wird, eine Steuerkarte, so bestehen Erstattungsmöglichkeiten. Die Erstattung, die nur auf Antrag gewährt wird, regelt sich nach § 14 Abs. 1 bis 3 des Gesetzes mit der Maßgabe, daß an Stelle des Zeitpunktes der Abmeldung bei der Zulassungsbehörde der Tag tritt, an dem die Bescheinigung über die Steuerbefreiung ausgestellt wird.

5. Zulassung im Ausland.

Ist ein Fahrzeug vor seiner Zulassung im Inland bereits im Ausland zugelassen worden, so ist Steuerbefreiung nicht zu gewähren.

6. Vermerk über die Steuerbefreiung.

Jede Steuerbefreiung muß auf dem Zulassungsschein vermerkt sein. Soweit das in einzelnen Fällen noch nicht geschehen sein sollte, muß der Zulassungspflichtige den Zulassungsschein zwecks Nachholung des Vermerks spätestens am 1. 8. 1933 der Zulassungsbehörde einreichen.

B. Die Ablösung der Kraftfahrzeugsteuer.

Gesetz vom 31. 5. 1933 (RGBl. I S. 315).

Auch das Gesetz über Ablösung der Kraftfahrzeugsteuer beruht in erster Linie auf dem Gedanken der Arbeitsbeschaffung. Daneben verfolgt es aber den weiteren Zweck, auch dem Altwagenbesitzer die Möglichkeit zu geben, für sein Fahrzeug Steuerbefreiung zu erreichen, den Handel mit Altwagen zu fördern und das Reparaturhandwerk zu unterstützen.

1. Welche Fahrzeuge können abgelöst werden?

Ablösungsmöglichkeiten bestehen nur für Personenkrafträder und Personenkraftwagen (ausgenommen Kraftomnibusse) mit Antrieb durch Verbrennungsmaschine, die vor dem 1. 4. 1933 erstmalig zum Verkehr zugelassen sind.

2. Antragstellung.

Es ist ein besonderer Antrag unter Verwendung eines Formblatts nach vorgeschriebenem Muster erforderlich. Der Antrag muß spätestens am 1. 10. 1933 bei dem zuständigen Finanzamt vorliegen. Der Nachweis der ersten Zulassung kann durch Vorlegung des Zulassungsscheins geführt werden. Ist der Zulassungsschein für eine spätere als die erste Zulassung des Fahrzeugs ausgestellt, so kann der Nachweis durch eine besondere Bescheinigung der Zulassungsbehörde erbracht werden. Das Antragsformular enthält einen entsprechenden Vordruck. Ist aus dem vorgelegten Zulassungsschein ersichtlich, daß das Fahrzeug vor mehr als drei Jahren vor der Antragstellung zugelassen worden ist, bedarf es keines weiteren Nachweises über den Zeitpunkt der ersten Zulassung.

3. Höhe und Entrichtung der Ablösung.

Die Ablösung beträgt, wenn das Fahrzeug erstmalig zugelassen ist,

innerhalb des ersten Jahres vor der Antragstellung das 3fache der Jahressteuer,
innerhalb des zweiten Jahres vor der Antragstellung das 2½fache der Jahressteuer,
innerhalb des dritten Jahres vor der Antragstellung das 2fache der Jahressteuer,
vor mehr als drei Jahren vor der Antragstellung das 1½fache der Jahressteuer.

Steuer im Sinne des Gesetzes ist die Jahressteuer nach dem geltenden Steuertarif (also einschließlich des Zuschlags von 5 v. H.). Ermäßigungen, die im Billigkeitswege erfolgt sind, z. B. für Kriegsbeschädigte, Kraftdroschken u. ä., bleiben bei Berechnung der Ablösungssumme außer Betracht. Diese Einschränkung gilt dagegen nicht für Ermäßigungen der Kraftfahrzeuge auf Grund der VO. vom 27. 3. 1931 (RGBl. I S. 100). Diese Verordnung sieht bekanntlich für Personenkraftwagen mit Antrieb durch Verbrennungsmaschine mit mehr als 3500 ccm Hubraum, die vor mehr als fünf Jahren vor Beginn der Gültigkeitsdauer der beantragten Steuerkarte erstmalig im Deutschen Reich nach den verkehrspolizeilichen Bestimmungen zugelassen worden sind, eine besondere Ermäßigung vor. Die Steuer ermäßigt sich um ein Drittel, jedoch höchstens auf den Betrag, der für einen Personenkraftwagen mit 3500 ccm Hubraum zu erheben ist.

Der Ablösungsbetrag ist bei der Antragstellung zu entrichten. Das Kraftfahrzeug wird damit steuerfrei. Auf Antrag kann die Entrichtung auch in zwei gleichen Teilen erfolgen, und zwar muß die erste Hälfte bei der Antragstellung und die zweite Hälfte spätestens ein Vierteljahr danach gezahlt werden. Diese Zahlungsweise hat den Nachteil, daß das Fahrzeug erst nach Entrichtung der zweiten Rate kraftfahrzeugsteuerfrei wird.

Läuft für ein Fahrzeug, für das die Ablösung beantragt ist, eine Steuerkarte, so ist auf Antrag eine Erstattung bzw. Anrechnung auf die Ablösungssumme möglich. Für jeden vollen Monat, der auf den Tag der Entrichtung der Ablösungssumme folgt, wird ein Betrag in Höhe von einem Zwölftel der Jahressteuer erstattet. Bei Teilzahlungen wird der zu erstattende Betrag erst auf die letzte Rate angerechnet. Beispiel: Am 19. 6. 1933 wird Ablösung für ein Fahrzeug beantragt, für das eine Steuerkarte vom 20. 5. 1933 bis 19. 11. 1933 läuft. Der Fahrzeugbesitzer wählt Teilzahlung, hat also die erste Hälfte der Ablösungssumme bei der Antragstellung (am 19. 6. 1933) und die zweite Hälfte spätestens am 19. 9. 1933 zu entrichten. Erstattungsfähig sind auf Antrag $^{7}/_{12}$ der Jahressteuer (für die Zeit vom 20. 9. 1933 bis 19. 11. 1933). Dieser Betrag wird auf die letzte Ablösungsrate, die am 19. 9. 1933 gezahlt wird, angerechnet.

Der Tag der Antragstellung, der mit Rücksicht auf das Inkrafttreten des Gesetzes frühestens der 15. 6. 1933 sein kann, ist für die Bestimmung der Vervielfältigungszahl bei Berechnung der Ablösungs-

summe entscheidend (vgl. die Ausführungen unter B 3). Ist ein Fahrzeug z. B. am 10. 7. 1930 erstmalig zum Verkehr zugelassen und wird der Antrag auf Ablösung am 30. 6. 1933 gestellt, so beträgt die Ablösung das 2fache der Jahressteuer. Erfolgt die Antragstellung dagegen erst am 20. 7. 1933, so ist als Ablösungssumme nur das $1^1/_2$-fache der Jahressteuer zu entrichten. Der Zeitpunkt der Antragstellung kann also im Einzelfall eine Verbilligung der Ablösungssumme zur Folge haben, wobei allerdings zu beachten bleibt, daß ein Hinausschieben der Antragstellung auch eine Verlängerung der Steuerpflicht nach sich zieht.

Ist Entrichtung der Ablösung in Teilbeträgen beantragt und wird die zweite Hälfte der Ablösungssumme trotz Zahlungsaufforderung nicht innerhalb einer bestimmten Frist entrichtet, so gilt der Antrag auf Ablösung als zurückgezogen. Der erste Teilbetrag wird dann zurückgezahlt.

Ist eine Ablösung bereits endgültig durchgeführt, der Ablösungsbetrag also voll gezahlt, so ist eine Erstattung des Ablösungsbetrages grundsätzlich ausgeschlossen. Das gilt auch bei Nichtbenutzung oder Untergang des Fahrzeugs.

4. Ablösungsbescheinigung.

Nach vollständiger Entrichtung der Ablösungssumme stellt das Finanzamt eine sogenannte Ablösungsbescheinigung aus, die der Führer des Kraftfahrzeugs unterwegs stets bei sich zu führen und auf Verlangen vorzuzeigen hat. Wird die Zulassung eines Fahrzeugs, das durch Ablösung steuerfrei geworden ist, beantragt, so ist diese Bescheinigung der Zulassungsbehörde vorzulegen. Diese prüft, ob sich die Bescheinigung auf das Fahrzeug bezieht, dessen Zulassung beantragt ist. Bestehen darüber keine Zweifel, so kann die Zulassungsbehörde den Zulassungsschein aushändigen. Im andern Falle wird das Finanzamt benachrichtigt.

Ersatzbescheinigungen werden kostenlos von dem zuständigen Finanzamt ausgestellt, wenn der Verlust einer Bescheinigung glaubhaft gemacht wird oder die Bescheinigung unbrauchbar geworden ist.

C. Beihilfe an Kraftdroschkenunternehmer.

Gesetz vom 10. 4. 1933 (RGBl. I S. 192) und VO. vom 17. 5. 1933 RMBl.).

Die Kraftdroschkenunternehmer werden durch die Abgabenbelastung der Treibstoffe besonders schwer getroffen. Auf Grund des Art. IV des Gesetzes vom 10. 4. 1933 wird ihnen daher auf Antrag eine Beihilfe gewährt. Die bisherige Befreiung der Kraftdroschken vom Zuschlag zur Kraftfahrzeugsteuer ist aufgehoben worden. In Zukunft sind daher Kraftdroschken nach dem sogenannten Normaltarif zu versteuern. Der Reichsminister der Finanzen hat eine Neuregelung der bestehenden Billigkeitsanordnungen in Aussicht genommen. Bis zum Erlaß dieser Vorschriften erfolgt die Versteuerung der Kraftdroschken unverändert nach dem zur Zeit in Kraft befindlichen Sondertarif.

1. Höhe und Auszahlung der Beihilfe.

Die Beihilfe beträgt jährlich 640 RM., wenn der Unternehmer eine Kraftdroschke in Betrieb hält, deren Fahrleistung im Jahr 30 000 km oder mehr beträgt (Einwagenbetrieb), und 960 RM., wenn der Unternehmer mehr als eine Kraftdroschke in Betrieb hält, deren Fahrleistungen zusammen 40 000 km oder mehr im Jahr betragen (Mehrwagenbetrieb).

Die Beihilfebeträge von 640 RM. und 960 RM. sind Höchstbeträge. Bei geringeren Fahrleistungen als 30 000 oder 40 000 km verringert sich die Beihilfe für angefangene oder volle je 100 km, um die die Fahrleistung hinter 30 000 oder 40 000 km zurückgeblieben ist, bei Einwagenbetrieben um je 2,13 RM., bei Mehrwagenbetrieben um je 2,40 RM.

Die Auszahlung der Beihilfe erfolgt durch das für die Erhebung der Kraftfahrzeugsteuer zuständige Finanzamt, und zwar werden die Beträge durch die Post übersandt. Für die drei ersten Vierteljahre eines Rechnungsjahrs werden Abschlagszahlungen gewährt, die bei einem Einwagenbetrieb nicht mehr als 160 RM. und bei einem Mehrwagenbetrieb nicht mehr als 240 RM. je Vierteljahr betragen können. Der erforderliche Ausgleich findet am Jahresschluß statt. Die erste Abschlagszahlung wird für das Vierteljahr April bis Juni 1933 gewährt.

2. Antragstellung.

Anträge auf Gewährung der Beihilfe sind bis zum 15. des auf das abgelaufene Kalendervierteljahr folgenden Monats unter Benutzung eines besonderen Vordrucks bei dem zuständigen Finanzamt zu stellen. Der Antrag für die Monate April bis Juni 1933 muß also bis zum 15. 6. 1933 dem Finanzamt vorliegen. Verspätung des Antrags kann Verlust des Anspruchs auf die Beihilfe zur Folge haben, es sei denn, daß der Kraftdroschkenunternehmer nachweist, daß ihn an der Fristüberschreitung kein Verschulden trifft.

Die Anträge müssen mit einer Bescheinigung der Polizeibehörde oder einer anderen zuständigen amtlichen Stelle versehen sein, daß

a) der Unternehmer die auf dem Antrag angegebene Zahl an Kraftdroschken im abgelaufenen Kalendervierteljahr in Betrieb gehalten hat und daß
b) die als zurückgelegt aufgeführten Kilometer mit den Anschreibungen im Fahrbuch übereinstimmen.

Die Vordrucke und die Bescheinigungen haben die Antragsteller zu beschaffen.

3. Feststellung der Fahrleistung.

Kraftdroschkenunternehmer, die die Beihilfe in Anspruch nehmen wollen, haben für jede Kraftdroschke ein Fahrbuch zu führen. Die Organisationen haben ein einheitliches Muster nach amtlichem Entwurf herausgegeben. Über die Führung des Fahrbuchs bestehen besondere Vorschriften, die als bekannt vorausgesetzt werden dürfen. Die Finanzämter können jederzeit die Vorlage der Fahrbücher verlangen.

Da die Fahrbücher erst ab 1. 6. 1933 zu führen sind, ist die Feststellung der Fahrleistung für die Monate April und Juni 1933 dem Ermessen der Finanzämter überlassen.

4. Begriff der Kraftdroschke.

Als Kraftdroschken gelten Personenkraftwagen mit nicht mehr als acht Sitzplätzen (einschließlich Führersitz) und mit Antrieb durch Verbrennungsmaschine, die der gewerbsmäßigen Personenbeförde-

rung nach behördlich festgesetzten Taxen dienen. Kraftraddroschken und Droschken mit elektrischem Antrieb kommen für die Gewährung der Beihilfe nicht in Frage. Das gilt auch für Mietkraftwagen, die nicht nach behördlich festgesetzten Taxen fahren.

5. Wechsel zwischen Ein- und Mehrwagenbetrieb.

Mehrwagenbetriebe, die während eines Vierteljahrs zeitweilig nur eine Droschke in Betrieb gehalten haben, erhalten für dieses Vierteljahr die Beihilfe nach den Sätzen des Einwagenbetriebs, also höchstens 160 RM. Zur Vermeidung von Härten werden aber die Fahrleistungen aller Kraftdroschken zusammengezählt (§ 5 Abs. 3 VO.).

Ist im Laufe des Rechnungsjahrs der Droschkenunternehmer vom Einwagenbetrieb zum Mehrwagenbetrieb oder umgekehrt übergegangen, so ist für jeden der beiden Betriebe die Beihilfe besonders zu berechnen. § 5 Abs. 3 VO. (siehe oben) ist zu beachten. Dabei ist von dem Anteil an den Fahrleistungen von 30 000 und 40 000 km und an den Höchstsätzen von 640 RM. und 960 RM. auszugehen, der verhältnismäßig auf die Vierteljahre mit Einwagenbetrieb und auf die Vierteljahre mit Mehrwagenbetrieb entfällt.

Beispiel zu § 7 Abs. 3 VO. vom 17. 5. 1933.

Der Droschkenbesitzer X. betreibt sein Gewerbe seit Beginn des Rechnungsjahrs 1933. Es handelt sich um einen Mehrwagenbetrieb. Im Laufe des Monats November 1933 geht er zum Einwagenbetrieb über. Die Berechnung der Beihilfe regelt sich in diesem Falle nach § 7 Abs. 3 in Verbindung mit § 5 Abs. 3. Nach Ablauf des Rechnungsjahrs sind zwei verschiedene Berechnungen vorzunehmen. Für die beiden ersten Vierteljahre erhält der Unternehmer die Sätze des Mehrwagenbetriebs, für die beiden letzten Vierteljahre die des Einwagenbetriebs.

Fahrleistung in den beiden ersten Vierteljahren zusammen 22 000 km.

Der Anteil dieser beiden Vierteljahre an der Fahrleistung von 40 000 km beträgt 20 000 km. Der Anteil an dem Höchstsatz von 960 RM. beträgt 480 RM. Der Unternehmer erhält die Beihilfe für 20 000 km, also nach § 5 Abs. 2 = 200 × 2,40 RM. = 480 RM. Der Höchstsatz (§ 2 Abs. 2) ist nicht überschritten.

Für die beiden letzten Vierteljahre beträgt die Fahrleistung zusammen 8000 km. Dabei ist nach § 5 Ziff. 3 die Fahrleistung aller Fahrzeuge zusammengezählt. Da der Anteil dieser beiden Vierteljahre an der Fahrleistung 15 000 km (3/4 von 30 000) beträgt, erhält der Unternehmer 80 × 2,13 RM. = 170,40 RM.

Es können also vorbehaltlich einer etwaigen Aufrechnung 480 RM. + 170,40 RM. = 650,40 RM. als Jahresbeihilfe festgesetzt werden. Abschlagszahlungen sind anzurechnen.

6. Allgemeines.

Gegen die Entscheidung des Finanzamts über den Antrag auf Gewährung der Beihilfe steht dem Unternehmer ausschließlich das Rechtsmittel der Beschwerde (§ 303 AO.) zu. Der Anspruch auf die Beihilfe kann gegen Rückstände von Reichssteuern aufgerechnet werden.

Wird die Beihilfe widerrechtlich in Anspruch genommen, so wird der Kraftdroschkenunternehmer für die Zukunft von der Gewährung der Beihilfe ausgeschlossen und setzt sich einer strafrechtlichen Verfolgung aus. Die zu Unrecht gezahlte Beihilfe wird wieder eingezogen.

Die Beihilfe wird auch für solche Kraftdroschken gewährt, die auf Grund des Gesetzes vom 10. 4. 1933 (vgl. A) Steuerbefreiung genießen oder für die Steuerablösung auf Grund des Gesetzes vom 31. 5. 1933 (vgl. B) erfolgt ist.

D. Besondere Vorschriften.

Durch das Änderungsgesetz vom 10. 4. 1933 sind auch einige formelle Änderungen erfolgt. Vierteljahreskarten mit monatlichen Teilzahlungen gibt es nicht mehr. Sie sind durch Monatskarten ersetzt worden. Der Mindestbetrag für eine Steuerkarte ist 5 RM. Es können daher Monatskarten gegen Entrichtung von 5 RM. auch in den Fällen gelöst werden, in denen bisher monatliche Zahlung nicht zugelassen war, weil die Rate den Betrag von 5 RM. nicht erreichte.

Bei Erstattungen muß für jede Steuerkarte mindestens ein Betrag von 5 RM. einbehalten werden.

Die strafbaren Handlungen nach §15 der zweiten Steueramnestieverordnung vom 19. 9. 1931.

Von Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht Dr. *Ostwald*, Münster i. W.

Durch genannte Gesetzesbestimmung sind folgende Tatbestände als Steuerzuwiderhandlungen unter Strafe gestellt worden:

1. Vorsätzliche Nichtangabe steuerpflichtiger Vermögensgegenstände im Werte von insgesamt mehr als 3000 RM. in der Vermögenserklärung 1931.
2. Vorsätzliche Angabe nicht vorhandener Verbindlichkeiten in der Vermögenserklärung 1931.
3. Vorsätzliche Nichtberichtigung einer bereits abgegebenen Vermögenserklärung 1931 bis zum Ablauf der Erklärungsfrist.
4. Vorsätzliche falsche Auskunft in einem besonderen Steuerermittlungsverfahren.
5. Vorsätzliche Nichtabgabe einer Vermögenserklärung für 1931 bis zum Ablauf der Amnestiefrist (26. 10. 1931).

Als Mindeststrafe ist eine Gefängnisstrafe von drei Monaten, in besonders schweren Fällen Zuchthaus bis zu zehn Jahren, außerdem ist Geldstrafe, deren Höchstbetrag unbeschränkt ist, stets zwingend vorgesehen.

Eine Steuerzuwiderhandlung im Sinne dieser Vorschrift liegt nicht vor, wenn der Steuerpflichtige in Höhe des Wertbetrages, um den das Vermögen zu niedrig angegeben ist (§ 3 Abs. 1, § 5 Abs. 1) bis zum Ablauf der Amnestiefrist Reichsbahn-Anleihe erworben hat.

Diese Gesetzesbestimmung stellt in mehrfacher Beziehung eine Neuheit dar.

Sie enthält nicht etwa eine zeitlich beschränkte Strafandrohung, sondern ein einmaliges „Gelegenheitsgesetz" mit allen Mängeln eines solchen. Zunächst werden einige scheinbar neue Tatbestände angeführt, wer gegen sie vorsätzlich verstößt, wird schwer bestraft. Der Steuerpflichtige (= Stpfl..) hat es jedoch in der Hand, durch Erwerb von Reichsbahn-Anleihe in Höhe der zu niedrig angegebenen Werte nicht allein persönliche Straffreiheit zu erwirken, sondern die Steuerzuwiderhandlung an sich zu beseitigen, wie der erste Halbsatz des § 15 (3) der Verordnung beweist. Darüber hinaus kann der Stpfl. den Ablauf der zweiten Amnestiefrist, welche ursprünglich gemäß § 1 der VO. vom 19. 9. 1931 bis zum 15., später bis zum 26. 10. verlängert wurde, sich noch individuell verlängern lassen.

Da nach § 10 der VO. vom 19. 9. 1931 die Steueramnestie entfällt, wenn die Reichsbahn-Anleihe vor dem 1. 4. 1937 entgeltlich oder unentgeltlich veräußert oder ins Ausland verbracht wird, so kann auch später noch eine Bestrafung erfolgen, wenn der Stpfl. nicht die Veräußerung unverzüglich der Steuerbehörde anzeigt (vgl. § 10 (1) Nr. 2 Satz 2). Diese Bestimmung gilt an sich zunächst nur für den Verlust der allgemeinen Steueramnestie (§§ 15 und 16 der VO. vom 23. 8. 1931), ist aber auch für die Sonderdelikte des § 15 entsprechend anzuwenden; denn gemäß § 7 Nr. 3 der Verordnung bedeutet der Erwerb der Reichsbahn-Anleihe Befreiung von der Strafe (auch Disziplinarstrafe) (vgl. hierzu Lion-Hartenstein, Steuer- und Devisennotrecht S. 271 zu § 15 Anm. 13).

Da beim rechtzeitigen Erwerb von Reichsbahn-Anleihe eine Steuerzuwiderhandlung in diesem Sinne nicht vorliegt, muß, falls der Stpfl. dieses behauptet, das Finanzamt aber anderer Auffassung ist, dieses festgestellt werden. Eine Aussetzung des Verfahrens gemäß § 468 AO. kommt nicht in Frage, da diese Bestimmung ausdrücklich nur von einer Verurteilung wegen Steuerhinterziehung oder Steuergefährdung bei verkürzten Steueransprüchen spricht (vgl. auch die später folgende Entsch. RGSt. RStBl. 1932 S. 1127). Gleichwohl kann der Strafrichter aus allgemeinen Gesichtspunkten aussetzen. Der Erwerb von Reichsbahn-Anleihe in diesem Falle ist genau so zu bewerten wie der Erwerb von Reichsbahn-Anleihe bei der allgemeinen Amnestie. Zwar hat hier der Erlaß des Reichsministers der Finanzen vom 1. 10. 1931 VIII 3, RStBl. 1931 S. 729, bestimmt, daß bei Streitfragen über die Anwendung der Steueramnestie ein besonderes Verfahren nicht stattfindet, der Stpfl. vielmehr seine Auffassung im Veranlagungs- oder Rechtsmittelverfahren zu erörtern hat. Demgegenüber verweist Lion (a. a. O. S. 65, § 19) im Anschluß an Friesecke, JW. 1932 S. 222, darauf, daß für die allgemeine Amnestie diese Fragen gemäß § 235 AO. in einem besonderen Rechtsmittelverfahren geklärt werden müssen. Vorliegend handelt es sich freilich um die Frage, ob infolge der Zeichnung von Reichsbahn-Anleihe die Steuerzuwiderhandlung des § 15 weggefallen ist. Behauptet also der Stpfl., er habe Reichsbahn-Anleihe zu diesem Zwecke gezeichnet, das Finanzamt (= FA.), die gezeichnete Reichsbahn-Anleihe entspreche nicht der Höhe der verschwiegenen Werte im Sinne des § 15 oder sie sei zur Amnestierung anderer Steuerverfehlungen bestimmt, so ist die Entscheidung dieser Frage durch den Strafrichter zwar zulässig, aber praktisch meist unmöglich. Das FA. muß dem Stpfl. Gelegenheit geben, auch diese Frage im ordentlichen finanzgerichtlichen Verfahren zu klären. Eine Verweigerung des Verfahrens würde unter Umständen dem § 11 AO. widersprechen und gemäß § 297 AO. vom Reichsfinanzhof nachzuprüfen sein.

Zu dem gleichen Ergebnis kommt man auf Grund folgender Erwägungen: Die Möglichkeit, Amnestie durch Erwerb von Reichsbahn-Anleihe zu erlangen, stellt sich als eine Befugnis des Stpfl. dar, den Strafanspruch des Reichs abzulösen, ähnlich wie der Schadensersatzpflichtige gemäß § 251 Abs. 2 BGB. den Anspruch des Beschädigten auf natürliche Wiederherstellung wegen zu großer Kosten durch Geldersatz ablösen kann. Vertragsgegner bei Erwerb von Reichsbahn-Anleihe ist jedoch nicht das Deutsche Reich, sondern ein formellrechtlich unabhängiges Rechtssubjekt, die Reichsbahn. Dieselbe ist also sozusagen „solutionis causa adjectus". Der Erwerb der Reichsbahn-Anleihe stellt sich zwar nicht formellrechtlich, aber wirtschaftlich als eine „andere steuerrechtliche Geldleistung" im Sinne des § 123 (1) AO. dar. Hiernach hat der Stpfl. ähnlich wie bei der inhaltlich gleichartigen Bestimmung des § 366 BGB. der Schuldner das Recht, die zu tilgende Schuld, falls mehrere Schulden vorhanden sind, bei der Zahlung zu bestimmen. Trifft der Stpfl. keine Bestimmung, so gehen Geldstrafen einschließlich Ordnungsstrafen allen sonstigen Schulden vor (§ 123 [2] Satz 2 AO.). Die Ansprüche des Fiskus auf Bestrafung mit Freiheits- und Geldstrafen im Sinne des § 15 VO. können aber auch durch die Auslösungsbefugnisse des Stpfl. durch Erwerb von Reichsbahn-Anleihe getilgt werden. Nach § 125 AO. muß das FA. bei bestehenden Meinungsverschiedenheiten über das Erlöschen einer Zahlungsverpflichtung dem Stpfl. auf Antrag einen schriftlichen Abrechnungsbescheid erteilen. Gegen denselben ist gemäß § 235 Nr. 5 AO. das ordentliche finanzgerichtliche Berufungsverfahren gemäß §§ 228 bis 230 AO. gegeben. Das muß aber auch für die Durchfechtung der Fragen gelten, ob durch die vom Stpfl. erworbene Reichsbahn-Anleihe die Steuerzuwiderhandlungen nach § 15 (3) fortfallen oder nicht. Diese Fragen können unmöglich vom Strafrichter entschieden werden.

Die Vorentscheidung durch die Finanzgerichte ist aber auch zur Vermeidung widersprechender Entscheidungen der Finanz- und Strafgerichte zweckmäßig. Die Berechtigung der Aussetzung des Verfahrens durch den Strafrichter in der Hauptverhandlung ergibt sich ferner aus § 262 Abs. 2 StPO. Dieser Paragraph spricht zwar nur von der Befugnis des Gerichts, eine Untersuchung auszusetzen, um ein Urteil des Zivilgerichts in bürgerlichen Rechtsstreitigkeiten abzuwarten.

Man muß aber diese Bestimmung rechtsähnlich anwenden, wie dieses Löwe-Rosenberg, StPO. 1927 § 262 Anm. 2 b, mit Bezug auf RGSt. 52 S. 51 (Urteil vom 13. 11. 1917) für das Verfahren in landesrechtlichen Steuersachen annimmt. Das Reichsgericht stellte hier fest, daß für die Verurteilung wegen vollendeter Steuerhinterziehung gemäß § 72 des früheren Preußischen Einkommensteuergesetzes die endgültige Festsetzung der Verkürzung durch die Preußische Steuerbehörde notwendig ist, während dieses bei ver-

*sucht*er Steuerhinterziehung nicht gilt. Diese Entscheidung nahm also die Regel des § 468 AO. über die bindende Kraft der Entscheidung des Reichsfinanzhofs betr. Verkürzung von Steueransprüchen vorweg.

Alles dieses gilt selbstverständlich nicht allein für die Frage des § 15 (3) VO., sondern auch für die *anderen*, später zu besprechenden steuerrechtlichen Tatbestände der strafbaren Handlungen aus § 15 (1 und 2) VO. Auch wenn man die Aussetzungsbefugnis des Strafrichters aus § 262 verneint, so wird derselbe doch häufig Grund haben, gemäß § 265 Abs. 4 StPO. zur weiteren Vorbereitung von Anklage und Verteidigung bei veränderter Sachlage das Verfahren auszusetzen. Bei den Schwierigkeiten, die § 15 in tatsächlicher und rechtlicher Beziehung macht, kann häufig auch die Eröffnung der Voruntersuchung gemäß § 178 StPO. in Frage kommen.

Hat nun, wie es die Regel sein sollte, das FA. bzw. der Reichsfinanzhof zu den objektiven Voraussetzungen des § 15 (3) Stellung genommen, so wird der Strafrichter nur noch das Vorliegen des inneren Tatbestandes (vorsätzlichen Verstoß) kraft freier richterlicher Beweiswürdigung festzustellen haben. Die Entscheidung des Reichsfinanzhofs bzw. des Finanzgerichts ist natürlich für den Strafrichter nicht bindend, jedoch wird er auf Grund seiner freien Überzeugung (§ 261 StPO.) sich meist dieser Entscheidung anschließen.

Wie notwendig dieses gesonderte finanzgerichtliche Verfahren und auch die genaue Feststellung des tatsächlichen Sachverhalts ist, beweist RGSt., RStBl. 1932 S. 1127. Von den hier aufgestellten Leitsätzen des Reichsgerichts sind vorliegend besonders folgende wichtig:

1. Für die Sonderstraftaten des § 15 „mindestens"! für die Nichtberücksichtigung einer bereits abgegebenen Vermögenserklärung kommt der § 468 AO. nicht in Betracht. Bei dieser Straftat handelt es sich nicht um eine Steuerhinterziehung oder Steuergefährdung.

2. Bei den im § 15 aufgestellten Tatbeständen kommt es nicht darauf an, ob und in welcher Höhe eine Verkürzung der Vermögensteuer gewollt oder möglich war oder eingetreten ist.

3. Zwischen versuchter Steuerhinterziehung und einer Straftat aus § 15 besteht die Möglichkeit einer Tateinheit.

4. Unterlassene Berichtigung der Vermögenserklärung ist nur dann strafbar, wenn dieselbe gegenüber der unrichtigen Erklärung ein Mehr an Vermögenswerten von mindestens 3000 RM. ergeben wird.

5. Für den Fall der versuchten Steuerhinterziehung müssen angegebene, an sich wertlose Forderungen bei der Vergleichung mit verschwiegenen Forderungen dem Stpfl. zugute kommen, jedoch ist er wegen des Versuchs auch dann strafbar, wenn er nur *irrtümlich* geglaubt hat, der Wert seines Gesamtvermögens sei größer, als er angegeben hat.

Der Stpfl. war wegen versuchter Steuerhinterziehung verurteilt worden, das Reichsgericht hob die Revision der Staatsanwaltschaft auf zwecks Feststellung, ob der Tatbestand des § 15 (unterlassene Berichtigung einer bereits eingereichten Vermögenserklärung) nicht vorlag. Der Sachverhalt war in tatsächlicher Beziehung derartig verwickelt, daß man die Frage aufwerfen darf, ob nicht lediglich eine Verurteilung wegen Ordnungswidrigkeit (§ 413 AO.) hätte erfolgen dürfen.

Mit Bezug auf das materielle Steuerrecht hatte das Landgericht neben einer Reihe anderer Bewertungs- und Berechnungsfragen zu entscheiden, wann gemäß § 16 RBewG. Forderungen zum geringeren Werte als zum Nennwert angesetzt werden durften. Es ist ohne weiteres klar, daß selbst bei einer ausführlichen schriftlichen Vorbereitung durch Staatsanwalt und den Stpfl. wie auch bei einer gerichtlichen Voruntersuchung derartige Fragen nicht in einer mündlichen Verhandlung vor der Strafkammer erschöpfend geregelt werden können, zumal eine schriftliche Protokollierung der Vernehmungen vor der Strafkammer gemäß Kap. I Art. 1 § 2 (2) der VO. vom 14. 6. 1932 entgegen der Bestimmung des § 273 Abs. 2 StPO. nicht mehr erforderlich ist. Da für strafbare Handlungen aus § 15 wohl fast immer die zweite Tatsacheninstanz wegfällt, ist die Gefahr ungünstiger tatsächlicher Feststellungen bei dem schwierigen Sachverhalt für den angeklagten Stpfl. nicht von der Hand zu weisen.

Besondere finanzgerichtliche Vorentscheidung ist gerade mit Rücksicht auf die obenerwähnten fünf einzelnen strafbaren Tatbestände des § 15 VO. notwendig. Im einzelnen tauchen hier folgende Fragen auf:

1. Haben die verschwiegenen Vermögensgegenstände oder die erdichteten Verbindlichkeiten einen Wert von mehr als 3000 RM.?

2. Waren sie überhaupt steuerpflichtig?

3. Bestand eine Rechtspflicht zur Angabe dieser Werte?

4. Betrug das steuerpflichtige Gesamtvermögen nach dem Stande vom 1. 1. 1931 mehr als 20 000 RM., so daß eine Pflicht zur Abgabe der Erklärung bestand?

RGSt. a. a. O. S. 1127 hat bereits eine weitere Frage entschieden, daß nach Abgabe einer unrichtigen Vermögenserklärung eine Berichtigungspflicht nur in Frage kommt, wenn die verschwiegenen Werte höher als 3000 RM. sind.

Betreffs der Höhe der verschwiegenen Werte kann der Stpfl. geltend machen, daß entsprechend den Bewertungsvorschriften des Reichsbewertungsgesetzes, z. B. §§ 9, 10,, 50, 60 der Wert von 3000 RM., 20 000 RM. oder 30 000 RM. (letzteres bei mehr als 60jährigen Personen mit einem Jahreseinkommen unter 4000 RM.) nicht erreicht sei (vgl. § 8 VStG.), daß eine Pflicht zur Abgabe der Erklärung nicht bestand (ebenso Lion a. a. O. Nr. 9 S. 266 und 267). Er kann ferner geltend machen, daß die Werte nicht zum steuerpflichtigen, sondern zum steuerfreien Vermögen gehören (vgl. z. B. §§ 4, 58 (2), 59, 65 (1) Satz 2 RBewG.) oder daß sie zum Vermögen eines anderen gehören; als Beispiel diene der § 63 Satz 2 RBewG., wonach beim Reportgeschäft (Kostgeschäft) der Hereingeber, bei einer Gutschrift auf Stückekonto derjenige, für den die Stücke gehalten werden, als Eigentümer gilt. Ein zweites Beispiel ergibt sich aus § 66 RBewG. Hiernach kann der Gesellschafter einer offenen Handelsgesellschaft oder eines ähnlichen Unternehmens geltend machen, daß die angeblich verschwiegenen Vermögenswerte nicht zu seinem Vermögen, sondern zum Vermögen der offenen Handelsgesellschaft gehören. In allen diesen Fällen muß der Steuerpflichtige Gelegenheit haben, gemäß §§ 231, 232 AO. die Sache

im ordentlichen finanzgerichtlichen Verfahren durchzuführen. Es ist eine unmögliche Aufgabe für den Strafrichter, dieses im einzelnen festzustellen, auch ist er nicht dazu da, den Finanzämtern Arbeit abzunehmen. Die Aussetzungsbefugnis der Gerichte ist also in analoger Anwendung des § 262 Abs. 2 StPO. gerechtfertigt.

Soweit aber in Tateinheit vollendete Steuerhinterziehung oder Steuergefährdung (letzteres ist praktisch kaum denkbar) mit einem Sonderdelikt aus § 15 vorliegt, ist jedoch die bindende Vorentscheidung gemäß § 468 AO. ohne weiteres erforderlich.

Sind endlich diese Voraussetzungen erfüllt, so kann der Strafrichter erst prüfen, ob ein vorsätzlicher Verstoß gegen § 15 vorliegt. Stellt er nur Fahrlässigkeit fest, so kann im Falle der Steuerverkürzung eine Bestrafung nur wegen Steuergefährdung (§ 402 AO.), beim Fehlen derselben nur wegen Ordnungswidrigkeit (§ 413 AO.) erfolgen. Im übrigen wird auch immer zu prüfen sein, ob nicht der Vorsatz gemäß § 59 StGB. oder § 395 AO. wegen unverschuldeten Irrtums über das Bestehen oder die Anwendbarkeit steuerrechtlicher Vorschriften ausgeschlossen ist.

Wird anderseits festgestellt, daß eine Steuerzuwiderhandlung nicht vorliegt, so wirkt dieses auch zugunsten etwaiger Mittäter, Gehilfen und Anstifter. Dieses gilt auch dann, wenn die strafbare Handlung infolge Zeichnung von Reichsbahn-Anleihe beseitigt wird. Waren jedoch an dem verschwiegenen steuerpflichtigen Werte mehrere beteiligt (z. B. Miteigentümer, Konsortialbeteiligte, Miterben), so müssen alle entsprechend Reichsbahn-Anleihe zeichnen, andernfalls kommt die Amnestie nur dem Zeichner für seinen Anteil zugute. Beides ist für die Erwirkung der allgemeinen Amnestie im § 15 (2) der Durchführungsbestimmungen zur ersten Steueramnestie vom 24. 8. 1931 bestimmt, muß aber auch für sämtliche Verstöße gegen § 15 gelten.

Gerade diese Untersuchung der einzelnen strafrechtlichen Tatbestände beweist, wie bedenklich diese Art von Gelegenheitsgesetzgebung ist. Lion untersucht a. a. O. 11 S. 269 die Frage, ob ein Versuch bei diesen Delikten möglich ist, insbesondere mit Rücksicht darauf, daß der Versuch nur in besonders schweren Fällen (Verbrechen) ohne weiteres nach § 43 StGB. strafbar ist, während bei einem Vergehen mangels einer Strafandrohung der Versuch straflos bleibt. Er kommt aber mit Recht zu dem Ergebnis, daß es rechtspolitisch höchst bedenklich und praktisch äußerst schwierig wäre, bei der Strafbarkeit des Versuchs zwischen besonders schweren und anderen Fällen zu unterscheiden. Tatsächlich stellen sich alle strafbaren Tatbestände ohne weiteres entweder als versuchte Steuerhinterziehung (§ 396 AO.) oder als Ordnungswidrigkeit (§ 413 AO.) dar. Wie oben nachgewiesen ist, gehört eine Steuerverkürzung nicht zum Tatbestand der einzelnen Delikte. Man muß aber anderseits die Frage aufwerfen: Ist es überhaupt möglich und praktisch, die angeführten strafbaren Handlungen vorzunehmen, ohne gleichzeitig mindestens den Versuch einer vorsätzlichen Steuerhinterziehung zu unternehmen. Diese Frage ist doch ohne weiteres zu bejahen. Zweifel könnten nur bei der Frage der vorsätzlichen Nichtabgabe der Vermögenserklärung bestehen. RGSt. 60 S. 182 scheint in dieser Hinsicht schon in der bewußten Unterlassung der vorgeschriebenen Anmeldung der Umsatz- und Körperschaftsteuer den Versuch einer Steuerhinterziehung zu erblicken. RGSt. 59 S. 282 bis 290 erblickt in der bewußten Versäumung der Fristen für die Abgabe von Umsatzsteuererklärungen und Voranmeldungen eine bloße Ordnungswidrigkeit im Sinne des § 413 (früher 377) AO. RGSt. Urteil vom 16. 3. 1931 3 D 197/32 (EuE. 1932 S. 175) stellt allerdings fest, daß eine Steuerhinterziehung bei Veranlagungssteuern durch ein rein negatives untätiges Verhalten des Steuerpflichtigen ohne Hinzutritt besonderer Umstände noch nicht erfüllt ist, vielmehr ein betrügerischer Eingriff in den normalen Verlauf der Dinge erforderlich ist. Nach alledem liegt regelmäßig in der bewußten Unterlassung einer Abgabe der Vermögenserklärung entweder eine versuchte Steuerhinterziehung oder eine Ordnungswidrigkeit. Entsprechendes gilt meines Erachtens von sämtlichen anderen Sonderdelikten des § 15. Unter Berücksichtigung aller dieser Umstände muß man die Aufstellung der besonderen strafrechtlichen Tatbestände des § 15 als sachlich unbegründet bezeichnen, da der Strafzweck schon in sämtlichen Fällen durch die gewöhnlichen Strafbestimmungen der Reichsabgabenordnung gegen Steuerzuwiderhandlungen erfüllt wird. Tatsächlich kommt es dem Fiskus nur darauf an, durch die Aufstellung dieser neuen Tatbestände neue Geldmittel zu erlangen, wie die Verkoppelung der neuen Strafbestimmungen mit der Möglichkeit einer Auslösung durch den Erwerb von Reichsbahn-Anleihe beweist. Die Fälle der allgemeinen Steueramnestie und die Möglichkeit, hier durch Erwerb von Reichsbahn-Anleihe Straffreiheit zu erwirken, liegen auf einem ganz anderen Gebiet, da es sich hier um längst vollendete Straftaten, die sich über einen langen Zeitraum erstrecken, handelt. Daß der Gesetzgeber gerade bei der Steueramnestie nur an ein einmaliges Gelegenheitsgesetz gedacht hat, ergibt sich auch daraus, daß er nach § 7 der VO. vom 18. 7. 1931 und der gleichlautenden Bestimmung des § 14 der ersten AVO. vom 23. 8. 1931 in verschiedener Formulierung die Nichtangabe steuerpflichtigen Vermögens lediglich als eine strafbare Steuerzuwiderhandlung nach den Vorschriften der Reichsabgabenordnung ansah. Lediglich bei vorsätzlicher Zuwiderhandlung in besonders schweren Fällen konnte nach richterlichem Ermessen auf Zuchthaus bis zu zehn Jahren erkannt werden, was nach der Reichsabgabenordnung nicht möglich war. Tatsächlich sind die Sondertatbestände des § 15 ziemlich willkürlich angenommen. Lion (a. a. O. § 15, 11 S. 268) führt eine Reihe ähnlicher Tatbestände an, welche nur nach § 396 AO. strafbar sind, die aber hier im einzelnen nicht aufgeführt werden können.

In der Praxis werden vermutlich die Fälle der vorsätzlichen Nichtabgabe einer Vermögenserklärung und der vorsätzlichen Unterlassung einer Berichtigung die häufigsten sein. Soweit der Vorsatz bei dem Stpfl. schon vor Erlaß der Notverordnung bestand, liegt nach den obigen Ausführungen eine einheitlich fortgesetzte Handlung mit versuchter Steuerhinterziehung oder einer Ordnungswidrigkeit vor, denn die Fortnahme des Tatbestandsmerkmals der Verkürzung im Gegen-

satz zu dem Tatbestand der Steuerhinterziehung ist nach obigen Ausführungen sachlich ungerechtfertigt. Es greift also § 2 Abs. 2 StGB. Platz, daß bei verschiedenen Gesetzen Bestrafung nach dem mildesten Gesetz, in diesem Falle also nach der Reichsabgabenordnung, zu erfolgen hat. Nach Ebermayer, StGB. 1925 (§ 2 IV 1) muß es sich um völlig gleichartige Vorgänge handeln. Das ist aber hier mit Rücksicht auf die sachlich ungerechtfertigte Fortnahme des Tatbestandsmerkmals der Verkürzung der Fall. In den Fällen, in denen also schon vorher Verstöße gegen §§ 396 und 413 AO. festgestellt werden, darf auf Gefängnis nur nach richterlichem Ermessen bei Bejahung des Tatbestandes aus § 396, im übrigen jedoch nur auf Geldstrafe erkannt werden.

Endlich fragt es sich, ob die Strafbarkeit der einzelnen Tatbestände durch tätige Reue nach Maßgabe des § 410 AO. fortfallen kann. Lion a. a. O. 12 S. 270/271 verneint dieses mit Rücksicht darauf, daß § 15 ein Sonderdelikt gegenüber § 396 AO. sei. Der Reichsfinanzhof kommt in seinem vom Reichsminister der Finanzen angeforderten Gutachten vom 23. 1. 1933 in RStBl. 1933 S. 387/392 zu dem entgegengesetzten Ergebnis.

Im einzelnen bejahte er die Zulässigkeit der tätigen Reue aus folgenden Erwägungen:

1. Bei der Ausgestaltung der Amnestie durch die zur Zeit noch geltenden Vorschriften der Amnestieverordnungen widerspricht die Zulassung tätiger Reue dem Grundgedanken der Amnestie nicht.

2. Die Entwicklung der Vorschriften bis zum § 15 ergibt vielmehr, daß innerhalb des Amnestierechts zunächst unstreitig für alle strafbaren Handlungen die tätige Reue gegolten hat. Unter diesen Umständen hätte das Gesetz eine so weittragende Abweichung, wie sie in der Nichtzulassung der tätigen Reue bei Zuwiderhandlungen gegen § 15 liegt, klar zum Ausdruck bringen müssen.

3. Auch dem Zweckgedanken des § 15 widerspricht die Annahme der tätigen Reue nicht.

4. Die Entscheidung hängt danach davon ab, ob die Einordnung des § 15 in den § 410 AO. nach dessen Wortlaut und Zweck angenommen werden kann. Dies ist der Fall, da § 410 analoge Anwendung auf die hier gegebenen Tatbestände gestattet.

Von diesen vier Gründen ist der letzte der wichtigste. In Übereinstimmung mit RGSt. 56 S. 168 und Frank, StGB. 1931 § 2 Nr. 2, wird die rechtsähnliche Anwendung des § 410 AO. bei Vorschriften für zulässig erklärt, die zugunsten des Täters wirksam werden, bei Rechtsähnlichkeit des Tatbestandes und wenn die entsprechende Anwendung dem Zwecke der Vorschrift entspricht.

Getränkesteuerfragen.

Von Dr. jur. *Gerhard Salomon*, Volkswirt R. D. V., Dipl.-Steuersachverständiger, Leipzig.

I. Verzehr an Ort und Stelle.

Die Getränkesteuer-Musterordnung (RGBl. 1930, I S. 518) knüpft in ihrem § 1 die Steuerpflicht an den Verzehr gewisser Getränke „an Ort und Stelle". Was als Verzehr an Ort und Stelle anzusehen ist, darüber sind die Meinungen wiederholt weit auseinander gegangen. Der Bezirksausschuß Berlin entschied, daß hierunter der Verzehr im Schankraum und allen etwa dazugehörigen Einrichtungen, wie Vorgarten u. dgl., zu verstehen sei. Eine sinngemäße Auslegung dieser Entscheidung würde dazu führen, daß das Getränk, das dem Hotelgast auf sein Zimmer serviert oder das dem Reisenden in das Eisenbahnabteil gereicht wird, steuerfrei bleibt. Eine in gleicher Weise unbefriedigende Lösung enthält die Vorschrift der Stadt Hamburg, die zwar derartige Fälle, wie die soeben dargestellten, steuerpflichtig macht, in unbegründetem Gegensatz hierzu aber den Verzehr von steuerpflichtigen Getränken außerhalb der Werkkantinen, also vor allem in den Arbeitssälen, von der Steuer freistellt.

Auch eine Abstellung allein auf den Geltungsbereich der gewerbepolizeilichen Genehmigung erscheint unzureichend, da z. B. die Getränkeverteilungsstellen in Schulen, in Bahnhofswirtschaften zwar getränkesteuerpflichtig, aber nicht konzessionspflichtig sind. Bei Hotelbetrieben aber werden nach den Vorschriften des Gaststättengesetzes (§ 3 ebenda) Schankräume und Zimmer für die Unterbringung der Gäste in der Konzessionsurkunde getrennt aufgeführt.

Allerdings wird zur Abgrenzung des Begriffs „Verzehr an Ort und Stelle" die Schankkonzession herangezogen werden können. Denn nach dem Gaststättengesetz ist unter „Schankwirtschaft" der Verkauf im kleinen zum Genuß „auf der Stelle" zu verstehen — also eine entsprechende Definition. Ein Genuß „auf der Stelle" braucht nach den Vorschriften des Gaststättengesetzes nicht ein Genuß innerhalb der Wände der Ausschankstätte oder der Verkaufsstelle zu sein; der Ort des Genusses muß mit ihnen vielmehr nur in räumlicher Verbindung stehen (vgl. Rohmer, Kommentar zum Gaststättengesetz S. 12 f.). Ein Ausschänken im Sinne des Gaststättengesetzes liegt auch dann vor, wenn die Getränke in einem Nebenzimmer oder auf dem Hausflur mit Wissen des Verkäufers genossen werden. Ein Verfügungsrecht des Ausschänkers über die betreffende Stelle wird gleichfalls nicht gefordert, wenn der Gastwirt nur weiß oder wissen mußte, daß die abgegebenen Getränke dort getrunken werden, und der betreffende Ort ähnlich wie ein Schanklokal zugänglich ist (vgl. Urteil des RG. vom 14. Juni 1883, in Rechtsprechung 10, 422). Es wird also in allen Fällen — und zwar auch dort, wo keine Schankkonzession erteilt zu werden braucht, — ganz im Sinne des Gaststättengesetzes auch für die Gemeindegetränkesteuer die wirtschaftliche Betrachtungsweise entscheiden und als Ort und Stelle, wo der Verzehr erfolgen soll, der Gesamtbetrieb in wirtschaftlichem Sinne anzusehen sein: also der Gesamtbetrieb einer Fabrik, einer Ausstellungshalle, eines Warenhauses, eines Gartenvereins, eines Sportplatzes u. dgl. Es würde bei dieser Auslegung keine Rolle spielen, ob die Kantine von der Arbeitsstätte nur über die Straße zu erreichen ist. Anderseits würde der Verkauf über die Straße nicht steuerpflichtig sein, wie er auch nicht konzessionspflichtig ist.

II. Wovon ist die Gemeindegetränkesteuer zu bezahlen?

a) Der Gemeindegetränkesteuer unterliegt die Abgabe von Wein, weinähnlichen und weinhaltigen Getränken, Schaumwein, schaumweinähnlichen Getränken sowie von Kakao, Kaffee, Tee und anderen Auszügen aus pflanzlichen Stoffen (vgl. Verordnung des Reichspräsidenten vom 26. Juli 1930). Es unterliegt der Steuer also auch das Entgelt für Getränke, deren einzelne Bestandteile nicht vom Steuerpflichtigen, sondern vom Verbraucher selbst geliefert werden. (Der Gast läßt sich eine mitgebrachte Medizin aus pflanzlichen Stoffen im Hotel aufkochen; nur vereinzelt ist der sogenannte Kaffeeaufguß, den sich der Gast mitbringt, von der Besteuerung ausgenommen.) Aus den Durchführungsbestimmungen zur Verordnung vom 26. Juli 1930, vom 4. September 1930 (RGBl. I S. 450) ergibt sich, daß bei der Berechnung der Steuer für übliche Beigaben, deren Preis herkömmlicherweise im Preis des Getränkes enthalten ist (Zucker, Milch, Zitrone), nichts abgezogen werden darf. Lediglich für das sogenannte Frühstücks- oder Kaffeegedeck wird auf Grund besonderer Vereinbarungen mit der Steuerbehörde ein anteiliger Preis in Anrechnung gebracht. Der Preis für eine Tasse Kaffee setzt sich zusammen aus:

0,25	RM.	für Kaffee,
0,075	„	für Milch,
0,075	„	für Zucker,
insgesamt 0,40	RM.	

Hieraus ergibt sich, daß 20 v. H. des getränkesteuerpflichtigen Entgelts auf Milch entfallen, die von der Besteuerung ausgenommen sein soll, und weitere 20 v. H. auf Zucker, der bereits von der Zuckersteuer erfaßt wird.

b) Die Steuer beträgt nach der Verordnung des Reichspräsidenten vom 26. Juli 1930 mindestens 5 v. H. des Kleinhandelspreises (zur Zeit durchweg 10 v. H.), wobei die Durchführungsbestimmungen anordnen, daß Bedienungsgeld unberücksichtigt bleiben soll. Was ist nun als Kleinhandelspreis anzusehen? Folgt man der verschiedentlich vertretenen Auffassung (Stadt Düren, Bezirksausschuß Aachen), daß die Gemeindegetränkesteuer auch von dem Teil des Kleinhandelspreises zu erheben sei, den sie selbst ausmacht, so würde sich folgende Rechnung ergeben:

0,40	RM.	Kleinhandelspreis für eine Tasse Kaffee,
0,04	„	Bedienungsgeld,
0,04	„	Gemeindegetränkesteuer.
0,48	RM.	
0,044	„	Steuer vom Kleinhandelspreis zuzüglich der Gemeindegetränkesteuer.
0,524	RM.	insgesamt vom Gast zu bezahlendes Entgelt.

Da die offene Abwälzung der Steuer vom Gesetzgeber zugelassen ist, der Wirt sich also auch den Teil des Entgelts erstatten lassen könnte, den die Berechnung der Steuer von der Steuer ausmacht, so würde dies zu rechnerischen Ergebnissen führen, denen nur theoretische Bedeutung beigemessen werden kann.

Einen ähnlichen Fall offener Abwälzung enthielt das Umsatzsteuergesetz von 1919 in seinem § 12. Hierzu erging ein Urteil des Reichsfinanzhofs, in dem dieser ausführte, daß die Steuer nur nach dem Entgelt ohne Einrechnung der Steuer berechnet werden solle. Die Einbeziehung der Steuer in den ihrer Berechnung zugrunde zu legenden Betrag müsse im Verkehr unüberwindlichen Schwierigkeiten begegnen (RFH. in Bd. 5 S. 93). Auch das geltende Umsatzsteuergesetz kennt in seinem § 12 (§ 11 a. F.) in Verbindung mit § 47 UStDB. einen Fall offener Abwälzung. Hierzu führt Popitz aus, daß der Zweck der Zulassung der getrennten Anrechnung nicht erreicht würde, wenn man von dem Steuerbetrag wiederum eine Steuer nehme (Kommentar zum Umsatzsteuergesetz S. 747).

Beide Ausführungen kann man sich auch für den vorliegenden Fall zu eigen machen. Daß der Gesetzgeber mit Kleinhandelspreis alles erfassen wollte, was der Empfänger der Leistung aufwenden muß, um die Leistung zu empfangen (also wie bei der Umsatzsteuer), wird schon durch die Befreiung des Bedienungsgeldes widerlegt. Von der Umsatzsteuer wird aber auch dieses erfaßt. Zu einer derartigen Vorschrift sah sich der Gesetzgeber veranlaßt, weil das Bedienungsgeld häufig nicht gesondert in Rechnung gestellt, sondern als Teilspese in den Kleinhandelspreis eingeschlossen wird. Auch hieraus kann geschlossen werden, daß mit dem Kleinhandelspreis der Nettokaufpreis gemeint ist.

Wenn aber die Gemeindegetränkesteuer bei ihrer offenen Abwälzung nicht auch von dem Teil des Entgelts erhoben wird, den sie selbst ausmacht, bietet das Gesetz keine Handhabe dafür, und es würde auch zu erheblichen Schwierigkeiten führen, wenn man bei der verdeckten Abwälzung anders verfahren würde, oder insbesondere dann, wenn der Wirt sich aus irgendwelchen Gründen gezwungen sieht, die Steuer aus eigener Tasche zu bezahlen.

III. Kann wegen Rückständen auf Getränkesteuern die Konzession entzogen werden?

Das Recht, eine Konzession zurückzunehmen, ist für die Behörde im § 12 Gaststättengesetz begründet. Um dieses Recht auch bei Nichtzahlung der Steuern ausüben zu können, greifen die Gemeindebehörden neuerdings wiederholt auf Abs. 2 Ziff. 1 a. a. O. zurück, der die Zurücknahme der Erlaubnis in den Fällen vorsieht, in denen nach § 2 Abs. 1 Ziff. 1 die Versagung der Erlaubnis gerechtfertigt erscheinen würde. Es handelt sich hier um den Begriff der „Zuverlässigkeit". Daß nur die Zuverlässigkeit gemeint ist, die für den Gewerbebetrieb gefordert wird, ist in der Rechtsprechung allgemein anerkannt (vgl. RG. 42, 9; Pr. OVG. 79, 293). Die Entziehung der Schankerlaubnis hat zu erfolgen, wenn aus den Tatsachen hervorgeht, daß der Gastwirt in bezug auf seinen Beruf als unzuverlässig anzusehen ist, z. B. dann, wenn er dauernd Bestimmungen übertritt, die ihm im öffentlichen Interesse hinsichtlich der Ausübung der Schankwirtschaft auferlegt sind. Das Gesetz hat hiermit persönliche Eigenschaften im Auge gehabt und nicht die allgemeine finanzielle Lage des Wirtes (vgl. Entscheidung des Bezirksausschusses Wiesbaden vom 13. Oktober 1932). Um die Schankkonzession wegen Steuerrückständen entziehen zu können, muß es daher erforderlich erscheinen, daß die Steuerbehörde dem Wirt ein zu wiederholten Malen unehrliches Verhalten ihr gegenüber nachweist, das auf eine Unzuverlässigkeit in

der Führung des Gewerbes schließen läßt. So muß wiederholt Bestrafung wegen Steuerhinterziehung erfolgt sein — ein Erfordernis, das auch § 199 a AO. (§ 366 a. F.) aufstellt.

Wann sich der Steuerpflichtige hinsichtlich der Gemeindegetränkesteuerschulden der Steuerhinterziehung schuldig macht, darüber geben die Entscheidungen des Reichsgerichts in Strafsachen Bd. 59 S. 90, Bd. 60 S. 182 ff., 61 S. 189, sowie vom 22. September 1930 2 D 876/1930 erschöpfend Auskunft. Auch auf das Urteil des Preuß. Kammergerichts vom 15. März 1932 1 S. 117/32 sei in diesem Zusammenhang verwiesen.

Kritische Rundschau über die Rechtsprechung.

Von Professor Dr. *Bühler*, Münster.

Die Durchdringung unseres ganzen Rechts mit dem Geist des neuen Staates macht überall Fortschritte. Eine höchst interessant verlaufene Tagung der wirtschaftlichen Fachgruppen des Bundes Nationalsozialistischer Deutscher Juristen in Berlin (Herrenhaus) am 27. Juni zeigte, wie stark auch auf diesem Teil der Deutschen Rechtsfront, zu dem das Steuerrecht gehört, neue Zielsetzungen zu spüren sind und mit welcher Energie sie verfolgt werden. Man hätte wünschen mögen, daß auf dieser Tagung das Steuerrecht noch stärker zu Wort gekommen wäre, als es geschehen ist — man merkt deutlich, daß eine Gesamtorganisation der zahlreichen Berufsgruppen, die am Steuerrecht interessiert sind, noch immer fehlt —, aber auch so hat diese Versammlung gezeigt, daß auf dem Gebiet des Steuerrechts wie auf anderen die grundsätzlichen Dinge es hauptsächlich sind, die jetzt Beachtung verdienen.

Wir haben bei unserer kritischen Rundschau über die Rechtsprechung von Anfang an das Augenmerk vornehmlich auf solche Entscheidungen gerichtet, die grundsätzliche Dinge, die die Prinzipien des Rechts und der Rechtsanwendung berühren. Das wird künftig in erhöhtem Maße unsere Sorge sein und alle Anregungen aus dem Leserkreis, die den Berichterstatter auf Fragen dieser Art aufmerksam machen, sollen stets willkommen sein.

Ein neuer Fall von Zulässigkeit der Doppelbesteuerung.

Zur Entsch. des RFH. vom 2. März 1933, RStBl. 1933 S. 585.

Ein Pflichtiger, der an seine geschiedene Ehefrau eine jährliche Rente von 6000 RM. zu zahlen hatte, besaß seit 1929 einen Wohnsitz nur noch in England und wurde daher seit 1. Januar 1929 als beschränkt Steuerpflichtiger behandelt. Er bezog sein ganzes Einkommen aus deutschem Kapitalvermögen und deutschem Grundbesitz; mit diesem Einkommen wurde er zur beschränkten deutschen Steuerpflicht herangezogen und er begehrte nun Abzugsfähigkeit der Rente an seine Frau bei seiner eigenen Besteuerung. Dies, obwohl im § 15 Nr. 3 Satz 2 EStG. deutlich steht, daß eine Rente, wenn sie als zur Erfüllung einer rechtlichen Unterhaltspflicht gezahlt anzusehen ist, nicht abgezogen werden kann.

In Fällen dieser Art kann aber auch die Frau nach § 40 EStG. dieselbe Rente versteuern müssen. Wir haben dann einen Fall echter Doppelbesteuerung vor uns, d. h. Erfassung desselben Einkommens mit derselben Steuer zweimal. Auf eine solche Doppelbesteuerung ist es nun nicht grundsätzlich abgesehen. Vielmehr wird sie für die meisten Fälle behoben durch den Zusatz im § 40 Nr. 2 Satz 2: „Ist die Zuwendung . . . zur Erfüllung einer rechtlichen Unterhaltspflicht erfolgt, so hat sie der Empfänger nicht zu versteuern, wenn der Geber unbeschränkt steuerpflichtig ist (§ 2)." Warum entbindet der Gesetzgeber den Empfänger von der Steuerpflicht nur in dem Falle, daß der Geber unbeschränkt steuerpflichtig ist? Offenbar weil er annimmt, daß, wer in Deutschland nicht unbeschränkt steuerpflichtig ist, in den meisten Fällen nach Deutschland überhaupt nicht steuerpflichtig sein wird, also auch nicht beschränkt, oder daß er, auch bei Bestehen einer beschränkten Steuerpflicht, nicht mit Sicherheit von der Steuer auch wirklich erfaßt wird. Wenn nun wie in unserem Falle der Geber trotz Fehlens der unbeschränkten Steuerpflicht doch noch Einkommen nach § 3 EStG. aus dem deutschen Inland bezieht und dieses versteuert? Dann tritt nach dem Wortlaut des § 40 die doppelte Steuerpflicht ein, von der bezweifelt werden muß, ob sie im Sinne des Gesetzes gelegen ist. Es ist allerdings angesichts des erwähnten Inhalts von § 15 EStG. verständlich, daß der Pflichtige mit dem Begehren seiner Freistellung in unserem Falle abgewiesen wurde. Der Ausgleich muß in Fällen dieser Art doch durch Freistellung der Ehefrau gesucht werden, und zwar durch erweiternde Auslegung des § 40 Nr. 3 für die Fälle, in denen die Rente aus inländischem Einkommen gezahlt und doch vom Geber nicht abgezogen wird. Aber auch das weist der Reichsfinanzhof, wenn auch nur beiläufig, so doch entschieden zurück, und das Auffallende und nicht ohne weiteres zu Billigende ist, daß er keinerlei Neigung zeigt, eine Doppelbesteuerung im engsten Sinne irgendwie als grundsätzlich unzulässig zu erklären.

Das entspricht allerdings der bisherigen Haltung des Reichsfinanzhofs in dieser Frage. Und doch muß ihr gegenüber immer wieder betont werden, daß es kaum etwas gibt, was den Steuerpflichtigen so verbittert als regelrechte Doppelbesteuerung. Der Satz, daß echte Doppelbesteuerung (in dem obenerwähnten Sinne) unzulässig ist, verdient gewiß als allgemeiner Satz des Steuerrechts ebenso vom Reichsfinanzhof herausgearbeitet zu werden wie zahlreiche andere allgemeinen Grundsätze des Steuerrechts von ihm auch ohne gesetzliche Grundlage, ja zuweilen gegen den ausdrücklichen Wortlaut des Gesetzes mit so großem Erfolg herausgearbeitet worden sind.

Treu und Glauben bald gegen, bald für die Steuerverwaltung angerufen.

Zu den Urteilen des Preußischen Oberverwaltungsgerichts vom 14. März 1933, RStBl. 1933 S. 506, und des Reichsfinanzhofs vom 23. Mai 1933, RStBl. 1933 S. 541.

Auf Treu und Glauben als einen obersten, im Steuerrecht nicht geschriebenen und doch geltenden Auslegungsgrundsatz beruft sich in der Mehrzahl der Fälle sicher der Steuerpflichtige, und zwar um Unbilligkeiten, die sich bei formaler Auslegung

von Gesetzesbestimmungen ergeben, abzuwehren. Zu den mancherlei bemerkenswerten Urteilen, über die wir unter diesem Stichwort hier schon zu berichten hatten, gesellt sich jüngst das obenbezeichnete des Preußischen Oberverwaltungsgerichts, bei dem es interessanterweise eine Kirchengemeinde gewesen ist, die sich darüber belehren lassen mußte, daß sie mit der Art ihres Vorgehens jenen Satz verletzt hatte.

Ein Steuerzahler hatte am 22. März 1929 Beschwerde erhoben gegen seine Heranziehung zur Kirchensteuer unter Berufung auf den damals durch die Rechtsprechung erhärteten Satz, daß die Zuschläge zu den Realsteuern nicht zu einem höheren Prozentsatz als die Zuschläge zur Reichseinkommensteuer erhoben werden dürften. Da die Kirchenbehörden damals schon seit längerem Befreiung von dieser Schranke erstrebten, die sie durch das Staatsgesetz zur Änderung des Kirchensteuerrechts vom 3. Mai 1929 (GS. S. 35) dann auch wirklich erreichten, und zwar mit rückwirkender Kraft ab 1. April 1928, glaubte die Kirchensteuerbehörde durch Hinzögerung der Beschwerde deren Urheber um ihren Erfolg bringen zu können. Sie gab daher der am 25. März eingegangenen Beschwerde liebevollerweise den Aktenvermerk „wird sich durch die Novelle von selbst erledigen, zunächst sechs Wochen zurücklegen". Nach Wiedervorlage im Juni wurde dann entsprechend dem inzwischen rückwirkend erlassenen Gesetz die Beschwerde abgewiesen.

Das Oberverwaltungsgericht zeigt hier eine strenge Auffassung über das Vorgehen der Steuerbehörde, indem es unter Berufung auf „Grundsätze des ungeschriebenen Verwaltungs- und Steuerrechts" zu dieser absichtlichen Verzögerung der Erledigung des Bescheids, die das bis dahin berechtigte Beschwerdebegehren des Pflichtigen vereiteln sollte, den Satz aufstellt: „Wenn eine Rechtsmittelbehörde . . . durch Abwarten zukünftiger rückwirkender Gesetzesänderung eine dem Rechtsmittelführer günstige Entscheidung absichtlich verhindert, so ist in entsprechender Anwendung des dem § 162 BGB. innewohnenden Rechtsgedankens es so anzusehen, als sei die Verhinderung nicht erfolgt." Die Kirchensteuer wurde daher für das Rechnungsjahr 1928 für den Pflichtigen so festgesetzt, wie es bei rechtzeitiger Beschwerdeentscheidung seitens des Regierungspräsidenten hätte geschehen müssen.

Aber die vom Reichsfinanzhof erlassene zweite der obenerwähnten Entscheidungen zeigt, daß auch Steuerbehörden auf den Gedanken kommen können, durch Heranziehung von Treu und Glauben bei der Gesetzesauslegung irgendwelche Lücken im Gesetz in ihrem Sinne auszufüllen. Der Pflichtige hatte für 1928 keine Steuererklärung abgegeben, und zwar, wie sich nachher herausstellte, nicht etwa aus dem in solchen Fällen meist vorliegenden Grunde, daß seine Buchführung nicht in Ordnung war — sie erwies sich vielmehr als ganz ordnungsmäßig —, sondern deshalb, weil er noch keine Abschlüsse gemacht hatte. Da es aber auf den Grund der Säumigkeit des Pflichtigen nicht ankommt, wurde er gemäß § 217 AO. nach dem Umsatz geschätzt, und zwar, wie sich ebenfalls nachher herausstellte, viel zu hoch.

Der Pflichtige, der offenbar in Steuersachen keinen rechten Ratgeber besaß, ließ den Bescheid rechtskräftig werden. Als aber 1931 die Buch- und Betriebsprüfung bei ihm feststellte, daß seine Buchführung in Ordnung war und sein gewerblicher Betriebsgewinn weit hinter dem geschätzten Betriebsertrag zurückblieb, wollte er von der damals neu geschaffenen Möglichkeit des § 222 I Nr. 2 AO. Gebrauch machen, nämlich wegen dieser neuen Tatsachen und Beweismittel, die eine niedrigere Veranlagung rechtfertigten, seine Einkommensteuerschuld für 1928 im Wege der Berichtigungsveranlagung herunterseßen lassen. Da erhob das Finanzamt den Einwand: Nach Treu und Glauben könne nicht angenommen werden, daß es Wille des Gesetzgebers sei, jene Bestimmung im Wege des § 222 illusorisch machen zu lassen. Der Reichsfinanzhof entschied aber, ebenso wie schon das Finanzgericht, gegen das Finanzamt, freilich, ohne die Berufung auf Treu und Glauben auch seitens der Finanzbehörde etwa für grundsätzlich unzulässig zu erklären. Er führt in dieser Beziehung aus: „Es ist zwar dem Finanzamt zuzugestehen, daß auch die Bestimmungen des § 222 AO. unter dem Grundsatz von Treu und Glauben stehen, der nach Sinn und Zweck des § 11 AO. auch für das Steuerverfahren gilt. Dieser Grundsatz von Treu und Glauben würde es ausschließen, daß ein Steuerpflichtiger, der zum Zwecke der Erlangung ungerechtfertigter Steuervorteile oder in grobem Verschulden die Steuerbehörde irreführt oder steuerlich wichtige Tatsachen unterdrückt, nachträglich bei Aufdeckung einer unterdrückten Tatsache durch eine Buchprüfung dann eine Berichtigung zu seinen Gunsten verlangt, wenn sich nachträglich herausstellt, daß nach Aufdeckung der unterdrückten Tatsachen auch eine Berichtigungsveranlagung zu seinen Gunsten möglich wäre." Aber so habe die Sache hier nicht gelegen. Die Bücher des Pflichtigen seien tatsächlich in Ordnung gewesen, unrichtige Angaben habe er nicht gemacht, es bestehe also kein Grund, ihm unter Berufung auf Treu und Glauben die Rechtswohltat des § 222 I Nr. 2 vorzuenthalten.

Scharfe Umschreibung der Pflichten des Steuerberaters.

Zum Urteil des Reichsgerichts (1. Strafsenat) vom 9. Mai 1933, RStBl. 1933 S. 577.

In der Strafsache gegen einen Steuerberater, der einen offenbar ziemlich faulen Kunden in keiner Weise zur Steuerehrlichkeit erzog, stellt das Reichsgericht den Satz auf: „Hat ein Steuerberater erkannt, daß sein Auftraggeber zur Steuerunehrlichkeit neigt, und will er gleichwohl für ihn weiter tätig sein, dann ist er verpflichtet, alle ihm zu Gebote stehenden Mittel anzuwenden, um weitere Steuerunehrlichkeiten zu verhüten."

Der Steuerberater war der Steuerhinterziehung, begangen zum Vorteil eines anderen, angeklagt. Es handelte sich um eine ganze Kette von Zuwiderhandlungen bezüglich der Einkommensteuer für 1925, 1926 und 1927. Der Klient des Steuerberaters hatte es, wie der Steuerberater deutlich festgestellt hatte, für 1925 sehr stark an der Steuerehrlichkeit fehlen lassen und nur die augenfälligsten Unstimmigkeiten zwischen Büchern und Steuererklärung beseitigen wollen; der angeklagte Steuerberater war insoweit einer mit bestimmtem Vorsatz begangenen Beihilfe zu der vom Unternehmer begangenen Steuerhinterziehung für

schuldig erklärt worden. Für 1926 und 1927 hatte der Steuerberater zwar nicht geradewegs wieder offenkundige Unstimmigkeiten entdeckt, aber er mußte sie vermuten und durfte aus ihrem Fehlen nicht auf die Vollständigkeit der Angaben über Einkommen und Umsatz schließen. Nach den Vorkommnissen für 1925, sagt das Gericht, hätte der Steuerberater die Pflicht gehabt, von seinem Klienten genaue Unterlagen zu fordern und sämtliche Buchungen nachzuprüfen. (Die Sache wurde an die Vorinstanz zurückverwiesen, damit weitere Erhebungen nach dieser Richtung angestellt werden konnten.)

Verlaß dich nicht auf die Beweislast der Steuerbehörde!

Zum Urteil des RFH. vom 15. März 1933, RStBl. 1933 S. 592.

Der Besitzer eines Kraftfahrzeugs wurde für die Steuerschuld haftbar gemacht, die sein Sohn durch Benutzung eines nicht mehr zugelassenen und nicht mehr versteuerten Lastkraftwagens sich zugezogen hatte. Die Haftung wurde auf den Tatbestand des § 111 Abs. 2 AO. gegründet, die dort dem Haushaltsvorstand auferlegt ist, „wenn Familien- und Haushaltsangehörige bei Ausübung von Obliegenheiten, die sie im Interesse dieser Personen wahrnehmen, Steuerhinterziehungen . . . begehen". Diese Haftung tritt jedoch, so heißt es dort weiter, nicht ein, „wenn festgestellt wird, daß die Steuerhinterziehung oder Steuergefährdung ohne Wissen des Geschäftsherrn oder des Haushaltsvorstands begangen worden ist und die genannten Personen bei . . . Beaufsichtigung der Familienmitglieder die erforderliche Sorgfalt aufgewandt haben". Angesichts dieses Wortlauts des Gesetzes war die Vermutung des Beschwerdeführers, seine Haftung sei nur gegeben, wenn ihm nachgewiesen werde, daß er von der Handlungsweise seines Sohnes gewußt habe, reichlich optimistisch. Das Gesetz macht es so deutlich wie nur möglich, daß das Gegenteil der Fall ist, daß hier eine Vermutung für den Haftungstatbestand eintritt, die vom Pflichtigen ausdrücklich widerlegt werden muß. Das Rechtsmittel des von der Haftung allerdings hart getroffenen Vaters konnte also keinen Erfolg haben.

Buch- und Betriebsprüfung — Buchungstechnik — Steuerbilanz und Steuerbuchhaltung

Kundschaftsdarlehen im neuen Bilanzschema.

Von Privatdozent Dr. *Günther Schmölders*, Berlin.

Das Bilanzschema der Aktiennovelle vom 19. 9. 1931 enthält in der Spezifizierung des Anlage- und Umlaufsvermögens keinen besonderen Posten mit der Bezeichnung „Darlehen". Vielmehr läßt die Gliederung insbesondere des Umlaufsvermögens, wie sie das gesetzliche Mindestschema verlangt, deutlich das Bestreben erkennen, im Interesse einer klaren Ersichtlichmachung der Liquidität der Aktiengesellschaften den unbestimmten Begriff des Darlehens zugunsten einer klaren Umschreibung des jeweils in der wirtschaftlichen Wirklichkeit geltenden Rechtsverhältnisses zu vermeiden und die verschiedenen Arten von Forderungen und Verpflichtungen, wie sie sich aus der wirtschaftlichen Betätigung der Gesellschaft ergeben, genau nach ihrer besonderen Eigenart gegeneinander abzugrenzen. In der Praxis der Wirtschaftsprüfung ist dabei die Frage aufgetaucht, in welcher Weise die in einer Reihe von Branchen üblichen Kundschaftsdarlehen, insbesondere die von Brauereien an Gastwirte und Bierverleger gegebenen Darlehen bilanziert werden sollen, um dem Willen der Aktiennovelle nach möglichster Bilanzklarheit am besten zu entsprechen.[1]) Es handelt sich, wie allgemein bekannt, z. B. bei den Brauereidarlehen um eine traditionelle besondere Form der Absatzsicherung, die aus der technischen Eigenart des Brauprozesses resultiert und zusammen mit dem Bierlieferungsvertrag die Grundlage für die betrieblich notwendige Kontinuität des Bierabsatzes der Brauereien bildet. Die Brauereien gewähren nicht etwa aus bloßer Gefälligkeit oder als Kapitalanlage ihren Abnehmern diese Darlehen, sondern in der Regel, um sie entsprechend fester an sich zu binden und sich damit die wirtschaftliche Grundlage eines kontinuierlichen Bierabsatzes zu sichern.

Sieht man von dem Posten „Beteiligungen" ab, der im allgemeinen nur bei Vorliegen besonderer wirtschaftlicher Verhältnisse oder rechtlicher Abmachungen für die bilanzmäßige Eingliederung dieser Darlehen in Anspruch genommen werden kann, so bleiben im großen ganzen drei Möglichkeiten, die Brauereidarlehen sinngemäß im Bilanzschema unterzubringen. Einmal können sie, wenigstens soweit sie hypothekarisch oder durch sonstige Grundpfandrechte gesichert sind, unter IV 6 („der Gesellschaft zustehende Hypotheken, Grundschulden und Rentenschulden") ausgewiesen werden; zum zweiten wäre es möglich, die Darlehnshingabe als besondere „Leistung" und den Anspruch daraus als „Forderung aus Lieferungen und Leistungen" (IV 8) aufzufassen oder jedenfalls diejenigen Darlehen, die durch Bierlieferung auf Kredit entstanden sind, unter diesen Posten aufzuführen. Die formal korrekteste Methode wäre es endlich, von der Möglichkeit einer noch weitergehenden Gliederung der Bilanzposten Gebrauch zu machen und neben Hypotheken- und Bierforderungen einen besonderen Posten der (nicht hypothekarisch gesicherten) Darlehensforderungen auszuweisen, eine Methode, die auf den ersten Blick am einleuchtendsten erscheint, in der Praxis jedoch ebenso wie die beiden anderen Auswege ihre Schattenseiten besitzt.

Betrachtet man die bisher vorliegenden, von den Bestimmungen der Aktiennovelle erfaßten Bilanzen der Aktienbrauereien mit 3 Millionen RM. Kapital und darüber, so scheiden sich die Gesellschaften nach der im Einzelfall in dieser Frage getroffenen Entscheidung in drei verschieden starke Gruppen, die den drei angedeuteten Möglichkeiten entsprechen. Eine ganze

[1]) Vgl. Rauchfleisch: Wie sind Darlehen im Rahmen des Bilanzschemas zu behandeln? WP. 1933 Nr. 10.

Anzahl Gesellschaften weist neben den Aktivhypotheken und den Warenforderungen einen besonderen Posten „Darlehen" bzw. „Darlehensdebitoren", „Außenstände aus Darlehen", „Darlehensforderungen" oder dergleichen auf, wobei die Aufgliederung im einzelnen in verschiedener Weise erfolgt; teils wird ein besonderer Haupttitel „Darlehen" gebildet, teils der Posten „Forderungen aus Warenlieferungen und Leistungen" in zwei oder drei einzelne Unterpositionen gegliedert (Bierdebitoren, Darlehens- und sonstige Debitoren), und gelegentlich wird auch zwischen Forderungen aus „Lieferungen" und „Leistungen" unterschieden. Eine zweite Gruppe von Septemberbilanzen der Brauereiaktiengesellschaften weist Aktivhypotheken und Darlehen in einer Summe aus, wobei offenbar von der Erwägung ausgegangen wird, daß die hypothekarisch gesicherten und die nicht oder nur durch Inventarübereignung usw. gesicherten Darlehen wirtschaftlich letzten Endes doch die gleiche Bedeutung besitzen, so daß ihre künstliche Auseinanderreißung in zwei nicht zusammengehörige Posten der Klarheit der Bilanz eher abträglich als förderlich sei. In diesen Bilanzen findet sich neben dem Debitorenkonto ein Posten „Hypotheken und Darlehen", „Forderungen aus Hypotheken, Grundschulden und sonstigen Darlehen" oder einfach „Darlehensforderungen", auf dem die Brauereidarlehen ohne Rücksicht auf die Form ihrer Sicherung ausgewiesen werden. Endlich haben zahlreiche Brauereiaktiengesellschaften im vergangenen Jahre noch an dem früher vielfach üblichen Verfahren festgehalten, ihre Außenstände ohne Rücksicht auf ihre rechtliche Struktur und ihre tatsächliche und wirtschaftliche Bedeutung insgesamt in einer Summe auszuweisen. Die Forderungen auf Grund von Warenlieferungen und Leistungen umfassen damit auch solche Waren- und Darlehensforderungen, die in den typischen Formen der Kundschaftsfinanzierung mit oder ohne hypothekarische Sicherung begründet sind, ein Verfahren, das die besondere Eigenart der Brauereidarlehen und die Flüssigkeit der Grenzen besonders deutlich erkennen läßt, die zwischen seinen verschiedenen Formen bestehen. Die Abweichung von dem gesetzlichen Bilanzschema kommt in diesen Fällen schon in der Bezeichnung des Sammelpostens zum Ausdruck; „Waren- und Darlehensschuldner", „Darlehens- und sonstige Schuldner" oder einfach „Außenstände" sind häufige für diesen Posten gewählte Bezeichnungen.

Daß dieses letzte Verfahren der Aktiennovelle von 1931 jedenfalls insoweit widerspricht, als laufende Warenforderungen hier mit langfristigen hypothekarisch gesicherten Darlehensansprüchen zusammengeworfen werden, erscheint zunächst kaum zweifelhaft. Immerhin zeigt die Uneinheitlichkeit des Vorgehens der erwähnten Gruppen von Aktienbrauereien deutlich genug, daß hier ein Problem vorliegt, dem mit dem bloßen Buchstaben des Gesetzes nicht beizukommen ist; wenn § 261 a eine von dem gesetzlichen Schema abweichende Gliederung grundsätzlich zuläßt, „soweit der Geschäftszweig der Gesellschaft sie bedingt", so muß bezüglich der Brauereidarlehen die Frage gestellt werden, ob hier nicht ein derartiger Ausnahmefall für einen ganzen Geschäftszweig als vorliegend angesehen werden muß, der eine gewisse Umstellung des gesetzlichen Schemas rechtfertigt.

Die Sonderstellung der hypothekarisch gesicherten Brauereidarlehen gegenüber sonstigen Darlehensforderungen ist von Gesetzgebung und Rechtsprechung seit langem anerkannt. Da der wirtschaftliche Sinn dieses Darlehens niemals in ihrer Verzinsung oder Rückzahlung, sondern in der durch die Darlehenshingabe gefestigten Bierbezugsverpflichtung des Darlehensschuldners liegt, gelten sie beispielsweise bezüglich des Aufwertungssatzes nicht als Kapitalanlage, sondern als Beteiligungsverhältnis.[2]) Es wäre daher grundsätzlich zu erwägen, ob nicht die Brauereidarlehen gegebenenfalls auch als „Beteiligungen" im Sinne von Ziff. III des Bilanzschemas des § 261 a aufgefaßt werden könnten. Dagegen spricht der diesem Ausdruck im Wirtschaftsleben in der Regel beigelegte engere Sinn, der meist eine irgendwie geartete Gewinnbeteiligung und einen gewissen Einfluß auf die Geschäftsführung als wesentliche Merkmale einer Beteiligung voraussetzt.[3]) Immerhin sind zweifellos manche Brauereidarlehen einer Beteiligung wesentlich ähnlicher als einer Warenforderung oder einer zu Anlagezwecken gegebenen Hypothek, wie sie in anderen Branchen gelegentlich vorkommt. Der Bilanzklarheit wäre es demnach durchaus nicht dienlich, diese Darlehen in irgendeinem der anderen Posten mit unterzubringen, soweit sie eine wirtschaftliche Einheit bilden. Das gilt ganz besonders für die formell an sich korrekte Trennung in hypothekarisch gesicherte und nicht oder nur durch Mobiliarpfandrechte gesicherte Darlehen; die Brauereidarlehen, die oft an zweiter oder dritter Stelle hypothekarisch gesichert sind, entsprechen in ihrer wirtschaftlichen Bedeutung, worauf auch der zitierte Aufsatz von Rauchfleisch hinweist,[4]) häufig in keiner Weise den besonderen Anforderungen an Sicherheit, Realisierbarkeit usw., die dem Gesetzgeber bei dem Posten „Hypotheken" vorgeschwebt haben dürften. Vielleicht wäre es in der Tat, wie Rauchfleisch weiter ausführt, an sich wünschenswert, die Brauereidarlehen ebenso wie die branchenüblichen Darlehen der Mühlenwerke an Bäcker usw. gesondert als Darlehen unter Hinweis auf die gegebenen Sicherheiten gemäß § 261 a, III Satz 3 auszuweisen, wie dies in einer ganzen Anzahl der neuen Bilanzen in der Tat geschehen ist; eine ideale Lösung stellt jedoch auch dieses Verfahren nicht immer dar, da der Willkür der Verwaltung bei der Zuweisung der einzelnen Forderungen an die Rubrik „der Gesellschaft zustehende Hypotheken, Grund- und Rentenschulden" und an den neuen Posten „Darlehen mit und ohne hypothekarische Sicherheiten" weiter Spielraum gelassen werden muß, während der Wirtschaftsprüfer selten in der Lage ist, nachzuprüfen, wann es sich um Hypothekenforderungen handelt, die unter die erste Rubrik aufgenommen zu werden verdienen, wann dagegen nur hypothekarisch recht und schlecht gesicherte Darlehen vorliegen, die kaum noch als Kapitalanlage anzusprechen sind. Dazu kommt, daß sehr häufig aufgelaufene Bierschulden in Darlehensschulden umgewandelt werden, um sie so der Verzinsung und Amortisation der Hauptschuld zu unterwerfen; eine Behandlung dieser umgewandelten Warenforderungen als Darlehen läßt das Darlehenskonto unter Umständen

[2]) Urteil des Preußischen Kammergerichts vom 10. 2. 1927, des Reichsgerichts (5. Senat) vom 18. 12. 1929 (V 468/28).

[3]) Vgl. Rauchfleisch, a. a. O.; Schmalenbach, Finanzierungen, Leipzig 1932, S. 19 ff.

[4]) a. a. O. S. 209.

übermäßig groß und die Finanzpolitik des Unternehmens allzu liberal erscheinen, während im Gegenteil die rechtzeitige Umwandlung rückständiger Bierschulden in Darlehensposten ein Akt vorsichtiger Geschäftsgebarung sein kann. Es leuchtet ein, wie hier die berechtigten Interessen der Gesellschaft vielfach mit den Erfordernissen des neuen Bilanzschemas kollidieren, zumal wenn man bedenkt, wie sehr manche Wirte geneigt sind, bei jeder Gelegenheit übertriebene finanzielle Ansprüche an die Brauereien zu stellen. Ausschlaggebend ist jedoch die Erwägung, daß ein Sammelposten „Darlehen mit und ohne hypothekarische Sicherung" der Bilanzklarheit zum mindesten insoweit keineswegs dienlich zu sein braucht, als darin gute und ausreichend gesicherte Forderungen mit zweit- und drittklassigen Bierschulden unsicherer Abnehmer vereinigt sind.

Unter diesen Umständen liegt es nahe, unter Bezugnahme auf § 261 a I Satz 1 für den Geschäftszweig der Brauereien grundsätzlich eine abweichende Gliederung des Umlaufsvermögens in Anspruch zu nehmen, die sich zwar eng an das gesetzliche Schema anlehnen, den wirtschaftlichen Tatbestand der Brauereidarlehen jedoch sinngemäß weit besser und klarer zum Ausdruck bringen könnte. Liquidität und Bonität der verschiedenen Forderungen, die den Brauereien aus ihrem Geschäftsbetriebe erwachsen, verteilen sich über die zur Verfügung stehenden Bilanzpositionen grundsätzlich anders als in der übrigen Wirtschaft, wo hypothekarisch gesicherte Forderungen regelmäßig zwar nicht liquide, aber doch gute und sichere Ansprüche darstellen, während Warenforderungen stets nur die laufenden Außenstände sind. Bezüglich der Abschreibungsbedürfnisse, der Sicherheit und der Liquidität unterscheiden sich die einzelnen Teile der Außenstände der Brauereien grundsätzlich nicht nach ihrer hypothekarischen oder Mobiliarsicherung — im Gegenteil weist die Notwendigkeit einer solchen Sicherung vielfach gerade auf ein erhöhtes Risiko hin —, sondern allein nach der Leistungsfähigkeit ihrer Abnehmer. Ein Gastwirt, der eine gewisse Anzahl von Hektolitern gleichmäßig Jahr für Jahr umsetzt, bietet für Bierschuld und Darlehen günstigere Sicherheiten als ein im Konkurrenzkampf stehendes Kaffeehaus, dessen Besitzer durch eine drittrangige Hypothek notdürftig bei der Stange (lies Bierbezugsverpflichtung) gehalten wird. Der Posten „Außenstände", der in einer Reihe von Brauereibilanzen ohne weitere Untergliederung erscheint, ließe sich danach ohne weiteres zu einer Position „Bier- und Darlehensforderungen" ausgestalten, die weiterhin etwa in „laufend amortisierte" und „feste" (insbesondere hypothekarisch oder ähnlich gesicherte) Ansprüche oder etwa „schwebende" und „konsolidierte" Forderungen zergliedert werden könnte. Dabei würden eingefrorene Bierforderungen — nach Vornahme entsprechender Abschreibungen — ebenso in der Rubrik der „festen" Forderungen figurieren wie Darlehen, deren Amortisation nicht laufend oder nicht mehr in der vorgesehenen Höhe bewirkt wird, während die durch gleichmäßige Tilgungsquoten abgezahlten Darlehen in einer Summe mit den Bierpreisforderungen, mit denen sie in der Regel zusammen verrechnet werden, erscheinen; erfolgt doch die Tilgung der Brauereidarlehen zumeist in Form eines Überpreises je Hektoliter des bezogenen Bieres. Der Vorteil dieser Bilanzierungsmethode für die Ersichtlichmachung der Liquidität der Gesellschaft liegt klar auf der Hand; über die Zusammensetzung und Bonität der „festen" oder „konsolidierten" Außenstände könnte dann der Geschäftsbericht noch etwaige weitere Angaben enthalten, um insbesondere der Anschauung entgegenzutreten, als handle es sich bei diesen Posten um uneinbringliche Forderungen oder dergleichen. Ein derartiges Verfahren würde nicht zuletzt auch die Wirtschaftsprüfung der Brauereiaktiengesellschaften, in erster Linie die bisher sehr unzulängliche materielle Prüfung der Außenstände und ihrer Bewertung, ungemein erleichtern und wirksamer gestalten; alle Konten, auf denen seit längerer Zeit keine Bewegung durch Bezahlung laufender Bierrechnungen oder Darlehensamortisationen eingetreten ist, werden den „festen", die übrigen den „schwebenden" Außenständen zugewiesen, wobei es naturgemäß der einzelnen Gesellschaft unbenommen bleibt, von sich aus noch eine weitere Untergliederung beider Positionen, etwa nach der Art der Entstehung oder der Form der Sicherung der einzelnen Forderungen, in der Bilanz selbst oder im Geschäftsbericht an geeigneter Stelle vorzunehmen.

Die hier vorgeschlagene Abweichung vom gesetzlichen Bilanzschema entspricht dem Grundsatz der Bilanzklarheit und -wahrheit bei den Aktiengesellschaften des Geschäftszweigs der Brauereien ohne Zweifel an sich besser, als es bei einer rein formalen, äußerlich korrekten Befolgung der Bilanzgliederung nach § 261 a möglich wäre. Die betriebliche Eigenart des Bierabsatzes durch mit Darlehen verbundene Bierlieferungsverträge, die Verquickung von Hypotheken und anderen Forderungen, die teils aus besonderen Kreditverträgen, teils aus Bierpreisstundung u. dgl. entstehen, endlich die rechnerische Zusammenfassung der Amortisationsquoten mit laufenden Zahlungen aus der Bierlieferung lassen die Einteilung der Außenstände ausschließlich nach der Liquidität — anstatt nach ihrer Form oder nach ihrer Entstehung — für die besonderen Verhältnisse im Braugewerbe besonders notwendig und zweckmäßig erscheinen, wobei naturgemäß eine Übertragung dieses neuen Gliederungsprinzips der „Außenstände" auch auf das Bilanzschema anderer Branchen, z. B. der Getreidemühlen, durchaus im Bereich der Möglichkeit liegt. Die inzwischen beispielsweise für die Hypothekenbankbilanzen eingeführten obligatorischen Formblätter (RGBl. I 1932 S. 565) verfolgen durchaus das gleiche Prinzip, wenn sie neben einer Aufgliederung der „Forderungen" in vier verschiedene Gruppen eine getrennte Ausweisung von Kommunal- und Kleinbahndarlehen, Rentenbankkreditanstaltshypotheken und sonstigen Hypotheken verlangen und somit die Liquidität und Bonität der Darlehensschuldner zum beherrschenden Einteilungsgrundsatz machen. Gerade die letzten Jahre haben in vielen Betrieben die überragende Bedeutung einer solchen Gliederung der Außenstände nach ihrer Liquidität erkennen lassen; haben doch die Zwangsversteigerungen der hypothekarisch belasteten Grundstücke gerade den Brauereien vielfach schwere finanzielle Opfer und Einbußen gebracht, während anderseits das erhöhte Abschreibungsbedürfnis der Krisenjahre bei Bier- und Darlehensdebitoren regelmäßig die gleichen Konten, gesicherte ebenso wie ungesicherte Forderun-

zierung der Außenstände in der hier vorgeschlagenen Form zugleich die Wirkung hätte, dem vielfach vernachlässigten Gesichtspunkt der Liquidität auch bei den Dispositionen der großen Unternehmungen wieder erhöhte Geltung zu verschaffen.

Unberührt von dieser Neugliederung des Postens „Außenstände" bleibt naturgemäß das gesetzliche Erfordernis einer getrennten Ausweisung der besonders qualifizierten Forderungen an Vorstandsmitglieder, an abhängige Gesellschaften und Konzerngesellschaften sowie der von der Gesellschaft geleisteten Anzahlungen. Die Darlehen, die etwa an Vorstandsmitglieder oder an gesetzliche Vertreter eines von der Gesellschaft abhängigen Unternehmens gewährt worden sind, unterscheiden sich — wie überhaupt der allgemeine Begriff des Darlehens — ihrer wirtschaftlichen Natur nach so grundlegend von den Kundschaftskrediten der Brauereien, daß die Notwendigkeit einer Sonderregelung für die letzteren klar in Erscheinung tritt; das Brauereidarlehen ist ähnlich wie das Darlehen der Mühlenwerke an Bäckereien usw. ein wirtschaftlicher Zusammenhang und ein Rechtsverhältnis besonderer Art, für das im Bilanzschema besondere Ausdrucksformen gefunden werden müssen. Der Einwand, daß durch die hier verlangte neue Gliederung der Außenstände ohne Rücksicht auf die Art ihrer Entstehung und ihrer Sicherung den Erfordernissen des gesetzlichen Schemas nicht Rechnung getragen werde, läßt sich leicht widerlegen; leitender Gesichtspunkt des neuen Bilanzrechts ist der im § 260 b aufgestellte Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit, die vom Gesetzgeber ausdrücklich gefordert wird, um „den Beteiligten einen möglichst sicheren Einblick in die Lage der Gesellschaft" zu gewähren. Dabei ist nach der übereinstimmenden Anschauung der Betriebswirtschaftslehre und auch nach der Begründung des Gesetzes selbst das besondere Ziel der Ausweis der Liquidität der Gesellschaft; eine Bilanzgliederung, die diesen Gesichtspunkt nicht nur mit berücksichtigt, sondern sogar durch die Einteilung der Außenstände zum beherrschenden Gesichtspunkt macht, erfüllt den Sinn des Gesetzes zweifellos besser als die schematische Gliederung der Bilanzposten, wie sie für die Allgemeinheit der Aktiengesellschaften gilt. Die Erkennbarkeit der Liquidität bleibt jedenfalls auch da, wo sie vom Gesetzgeber selbst nicht an die erste Stelle gerückt wird, für die Gestaltung der Bilanz der beherrschende Gesichtspunkt, und damit „entscheidet letzten Endes das, was im Sinne fachgerechter Auffassung zur Erkennbarkeit der Liquidität notwendig ist".[5]) In diesem Sinne wäre es im Interesse der Bilanzklarheit und -wahrheit zu begrüßen, wenn die hier vorgeschlagene Neugliederung der Außenstände sich in den Brauereibilanzen im kommenden Herbst durchsetzen und damit der oben erwähnten Uneinheitlichkeit der Bilanzierung in diesem Punkt ein Ende machen würde.

[5]) Privatdozent Dr. Schmaltz, Vorteile und Nachteile des Bilanzschemas in: Wirtschaftsprüfung. Ein Handbuch für das Revisions- und Treuhandwesen. Herausgeber Dr. H. A. Ertel, Berlin 1933, S. 138.

Die Berechnung der Abschreibungen vom Buchwert.

Von Buch- und Betriebsprüfer *B. Waitkatis*, Gelsenkirchen.

Der bisher allgemein herrschenden Ansicht, daß nach geltendem Steuerrecht bei der Bilanzierung die Abnutzungsabsetzungen eines Anlagegegenstandes grundsätzlich gleichmäßig auf die voraussichtliche Nutzungsdauer zu verteilen seien, ist der Reichsfinanzhof in seinem Urteil vom 1. 7. 1931 VI A 2226/30, veröffentlicht im Reichssteuerblatt 1931 S. 877, nicht beigetreten. Nach diesem Urteil ist die Abschreibung vom jeweiligen Buchwert — geometrisch abfallende Abschreibung —, wie sie auch in der kaufmännischen Praxis wegen ihrer bequemen Rechnungsart überaus beliebt ist, steuerlich ebenfalls zulässig.

Die steuerlichen Richtsätze für die zulässigen jährlichen Abschreibungen sind nach der mutmaßlichen Lebensdauer der Anlagegegenstände ermittelt und verstehen sich in der Regel auf die Abschreibung vom Anschaffungswert. Um auch bei der Abschreibung vom jeweiligen Buchwert zu erreichen, daß am Ende der Nutzungsdauer der Gegenstand auf einen nicht ins Gewicht fallenden Betrag abgeschrieben ist — in der Regel auf den Kontrollwert von 1 RM. —, so ist ein Abschreibungsprozentsatz erforderlich, der um ein Vielfaches größer ist als derjenige der konstanten Abschreibung und der mit der Größe des Anlagewertes zunimmt.

In der nachstehend abgedruckten Tabelle sind Prozentsätze für die Abschreibungen vom Buchwert für die in der Praxis am häufigsten vorkommende Nutzungsdauer von Anlagegegenständen zusammengestellt. Die Tabelle ist so entworfen, daß am Kopf derselben die gegebene Nutzungsdauer zu suchen ist. Unter der Jahreszahl der Nutzungsdauer steht zunächst der Prozentsatz für die Abschreibung vom Anschaffungswert. Hierunter reihen sich in der Tabelle die Prozentsätze für die Buchwertabschreibungen an, deren Höhe — wie bereits oben erwähnt — nicht nur von der Nutzungsdauer, sondern auch vom Anschaffungswert beeinflußt wird. Die Anschaffungswerte (in runden Zahlen) sind am linken Rand der Tabelle angeordnet. Soll z. B. der Prozentsatz für die Buchwertabschreibung für einen Gegenstand von fünfjähriger Nutzungsdauer gefunden werden, dessen Anschaffungswert 3000 RM. beträgt, so ist zunächst am Kopf die Jahreszahl fünf aufzusuchen. Alsdann geht man in der linken Längsreihe bei der Zahl 3000 RM. horizontal bis unter die Kopfzahl fünf. Die hierunter befindliche Tabellenzahl 79,84 ergibt den jährlichen Abschreibungsprozentsatz vom jeweiligen Buchwert, der erforderlich ist, um den Anlagegegenstand in fünf Jahren bis auf 1 RM. abzuschreiben. Im Kopf der Tabelle steht außerdem zu Vergleichszwecken der Prozentsatz für die Abschreibung vom Anschaffungswert, der in diesem Falle 20 v. H. beträgt.

Die Abschreibungstabelle enthält nur Anschaffungswerte in abgerundeten Zahlen. Diese dürften für die Praxis genügen, weil der Unterschied der einzelnen Abschreibungsprozentsätze bei den in der Tabelle aufgeführten Anschaffungswertspannen für die jeweilige Nutzungsdauer nur Bruchteile von Prozenten ausmacht und bei der Bilanzierung in der Regel die Abschreibungsprozentsätze abgerundet werden.

Die Berechnung der Abschreibungen vom Buchwert

Anschaffungswert RM	Nutzungsdauer (Jahre) 200	150	133	100	67	50	40	33	25	20	15	12	10	8	5	4	3
	Abschreibungsprozentsatz für die Abschreibung vom Anschaffungswerte: ½	⅔	¾	1	1½	2	2½	3	4	5	6⅔	8⅓	10	12½	20	25	33⅓
	Abschreibungsprozentsatz für die Abschreibung vom Buchwerte:																
100	2,28	3,02	3,40	4,50	6,64	8,80	10,88	13,03	16,82	20,57	26,44	31,87	36,90	43,77	60,19	68,38	78,46
200	2,62	3,47	3,90	5,16	7,60	10,05	12,41	14,83	19,10	23,27	29,76	35,69	41,13	48,43	65,34	73,41	82,90
300	2,81	3,73	4,20	5,54	8,16	10,78	13,29	15,87	20,40	24,81	31,63	37,83	43,47	50,98	68,04	75,97	85,73
400	2,95	3,92	4,40	5,82	8,56	11,29	13,91	16,60	21,31	25,89	32,93	39,30	45,07	52,71	69,86	77,64	86,43
500	3,06	4,06	4,56	6,03	8,86	11,69	14,39	17,17	22,01	26,71	33,92	40,42	46,28	54,01	71,15	78,85	87,40
600	3,15	4,18	4,70	6,20	9,11	12,01	14,78	17,62	22,58	27,37	34,72	41,32	47,25	55,05	72,18	79,79	88,14
700	3,22	4,27	4,81	6,34	9,31	12,28	15,11	18,00	23,05	27,93	35,38	42,07	48,06	55,91	73,08	80,56	88,74
800	3,29	4,36	4,90	6,47	9,50	12,51	15,39	18,34	23,46	28,41	35,96	42,71	48,75	56,64	73,73	81,20	89,23
900	3,35	4,44	4,99	6,58	9,65	12,72	15,64	18,63	23,82	28,83	36,46	43,27	49,35	57,27	74,35	81,74	89,64
1 000	3,40	4,50	5,06	6,67	9,80	12,90	15,86	18,89	24,14	29,20	36,90	43,77	49,88	57,83	74,88	82,22	90,00
2 000	3,73	4,94	5,55	7,32	10,73	14,10	17,31	20,57	26,22	31,62	39,75	46,92	53,24	61,33	78,13	85,05	92,06
3 000	3,92	5,20	5,84	7,69	11,26	14,80	18,14	21,54	27,40	32,99	41,36	48,69	55,10	63,24	79,84	86,49	93,07
4 000	4,06	5,38	6,05	7,96	11,65	15,29	18,73	22,22	28,23	33,95	42,47	49,90	56,37	64,54	80,98	87,43	93,70
5 000	4,17	5,52	6,20	8,16	11,94	15,66	19,18	22,75	28,87	34,68	43,32	50,82	57,33	65,52	81,79	88,11	94,15
6 000	4,26	5,64	6,33	8,33	12,18	15,97	19,55	23,17	29,39	35,27	44,01	51,56	58,10	66,29	82,45	88,64	94,50
7 000	4,33	5,73	6,44	8,47	12,38	16,23	19,85	23,53	29,82	35,77	44,58	52,18	58,74	66,93	82,98	89,07	94,77
8 000	4,40	5,82	6,54	8,60	12,55	16,45	20,12	23,84	30,20	36,20	45,07	52,71	59,29	67,48	83,43	89,43	95,00
9 000	4,45	5,89	6,62	8,70	12,71	16,65	20,36	24,11	30,53	36,57	45,50	53,17	59,77	67,96	83,81	89,73	95,19
10 000	4,50	5,96	6,69	8,80	12,85	16,82	20,57	24,35	30,82	36,90	45,88	53,58	60,19	68,38	84,15	90,00	95,36
20 000	4,83	6,39	7,18	9,43	13,74	17,97	21,93	25,93	32,71	39,05	48,33	56,19	62,86	71,00	86,20	91,59	96,32
30 000	5,02	6,64	7,46	9,80	14,26	18,63	22,72	26,83	33,79	40,28	49,71	57,64	64,33	72,44	87,28	92,40	96,78
40 000	5,16	6,82	7,66	10,05	14,63	19,10	23,27	27,47	34,55	41,13	50,66	58,65	65,34	73,41	88,00	92,93	97,08
50 000	5,27	6,96	7,81	10,26	14,91	19,46	23,70	27,95	35,13	41,78	51,39	59,41	66,11	74,14	88,51	93,31	97,29
60 000	5,35	7,07	7,94	10,42	15,14	19,75	24,05	28,35	35,60	42,31	51,98	60,02	66,72	74,72	88,92	93,61	97,44
70 000	5,42	7,17	8,05	10,56	15,34	20,00	24,34	28,68	36,00	42,75	52,47	60,53	67,23	75,20	89,26	93,85	97,57
80 000	5,49	7,25	8,14	10,68	15,51	20,21	24,59	28,97	36,34	43,13	52,89	60,97	67,66	75,62	89,54	94,05	97,68
90 000	5,55	7,33	8,22	10,78	15,66	20,40	24,81	29,23	36,64	43,47	53,26	61,35	68,04	75,97	89,79	94,23	97,77
100 000	5,59	7,39	8,29	10,88	15,79	20,57	25,01	29,45	36,90	43,71	53,59	61,69	68,38	76,29	90,00	94,38	97,85
200 000	5,92	7,82	8,77	11,49	16,66	21,66	26,30	30,92	38,63	45,68	55,68	63,84	70,49	78,25	91,29	95,27	98,29
300 000	6,11	8,06	9,05	11,85	17,16	22,29	27,04	31,76	39,62	46,77	56,86	65,04	71,67	79,33	91,97	95,73	98,57
400 000	6,25	8,24	9,24	12,10	17,51	22,74	27,68	32,35	40,31	47,53	57,68	65,87	72,47	80,06	92,43	96,02	98,64
500 000	6,35	8,38	9,40	12,30	17,79	23,09	27,97	32,81	40,84	48,11	58,31	66,50	73,08	80,61	92,75	96,24	98,74
600 000	6,44	8,49	9,52	12,46	18,01	23,36	28,30	33,18	41,27	48,58	58,81	67,00	73,56	81,04	93,01	96,41	98,81
700 000	6,51	8,58	9,62	12,59	18,20	23,60	28,57	33,49	41,63	48,98	59,23	67,42	73,97	81,41	93,22	96,54	98,87
800 000	6,57	8,66	9,72	12,71	18,36	23,80	28,81	33,76	41,94	49,32	59,59	67,78	74,31	81,71	93,40	96,66	98,92
900 000	6,63	8,74	9,80	12,81	18,51	23,98	29,02	34,00	42,21	49,62	59,91	68,10	74,62	81,98	93,56	96,75	98,96
1 000 000	6,67	8,80	9,87	12,90	18,64	24,14	29,20	34,21	42,46	49,88	60,19	68,38	74,88	82,22	93,69	96,84	99,00
2 000 000	7,00	9,22	10,34	13,51	19,47	25,19	30,42	35,57	44,03	51,59	61,99	70,15	76,56	83,69	94,51	97,34	99,21
3 000 000	7,18	9,46	10,61	13,86	19,96	25,79	31,12	36,36	44,93	52,56	63,00	71,14	77,50	84,50	94,93	97,60	99,31
4 000 000	7,32	9,64	10,80	14,10	20,30	26,22	31,62	36,91	45,56	53,24	63,70	71,83	78,13	85,05	95,22	97,76	99,37
5 000 000	7,42	9,77	10,95	14,29	20,56	26,54	32,00	37,34	46,04	53,76	64,24	72,35	78,62	85,46	95,43	97,88	99,42
6 000 000	7,51	9,88	11,07	14,45	20,78	26,81	32,31	37,68	46,44	54,18	64,67	72,76	79,00	85,79	95,59	97,98	99,45
7 000 000	7,58	9,98	11,18	14,58	20,96	27,04	32,57	37,97	46,77	54,53	65,03	73,11	79,32	86,06	95,72	98,06	99,48
8 000 000	7,64	10,05	11,27	14,70	21,12	27,23	32,79	38,23	47,05	54,83	65,34	73,41	79,60	86,29	95,84	98,12	99,50
9 000 000	7,70	10,13	11,34	14,80	21,26	27,40	32,99	38,44	47,30	55,10	65,61	73,67	79,84	86,49	95,93	98,17	99,51
10 000 000	7,74	10,19	11,42	14,89	21,39	27,56	33,17	38,64	47,52	55,33	65,85	73,90	80,05	86,68	96,02	98,22	99,54

Wie kontrolliere ich meine Steuergutscheine?

Von *Louis Holzbecher*, Berlin.

Die erfolgte Zahlung auf die Gewerbesteuer und die Vierteljahrszahlungen auf die Umsatzsteuer bzw. die im Monat zu erwartenden weiteren Steuerzahlungen geben Veranlassung einmal nachzusehen, was man eigentlich bis jetzt an Steuergutscheinen erhalten hat. Die Gutscheine für die Mehrbeschäftigung mögen hier zur Vereinfachung des Schemas unberücksichtigt bleiben, sie sind ja auch für den Durchschnittsbetrieb eine Ausnahme, fallen jetzt für Neueinstellungen überhaupt fort und laufen auch für bereits im ersten Kalenderjahr des Jahrs erfolgte Neueinstellungen nur bis Ende Juni; im übrigen kann auch das nachfolgend aufgestellte Schema nach Bedarf auch auf die Gutscheine wegen Mehrbeschäftigung leicht erweitert werden, so daß es sich aus diesem Grunde ebenfalls erübrigt, die Mehrbeschäftigung schematisch gesondert zu behandeln.

Da immer noch Zweifel über die Gutscheine bestehen und es, wie man kaum annehmen sollte, Betriebe gibt, die deren Ausstellung noch nicht einmal beantragt haben, sei im folgenden ganz kurz auf die einschlägigen Gesetzesbestimmungen eingegangen.

Steuergutscheine werden auf Antrag, zu stellen bei dem für die Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt unter entsprechender Aufgabe bei den für die Grundsteuer und für die Gewerbesteuer in Frage kommenden Stellen mit Nennung des Umsatzsteuerfinanzamts (amtlicher Vordruck beim Finanzamt), erteilt für alle Zahlungen auf die Umsatzsteuer, die Gewerbesteuer und die Grundsteuer, die ab 1. 10. 1932 fällig geworden und bezahlt sind. Steuerbeträge, die an sich vor 30. 9. 1932 zu zahlen waren, dennoch aber nicht bezahlt sind, sind nicht gutscheinberechtigt, was auch gilt bei Stundungen oder bei Zahlungsaufschub; Zahlungen auf die Umsatzausgleichsteuer erfahren eine Sonderregelung. Nicht mitgerechnet werden spätere Steuerzahlungen, die bei richtiger Abgabe der Erklärungen bereits vor 30. 9. 1932 zu zahlen gewesen wären. Es ist zweifelhaft, ob das auch zu verstehen ist bei Änderung des Steuerbescheids auf Grund einer Buchprüfung, eines Rechtsmittels usw. Unzweifelhaft gutscheinfähig sind aber Erstattungen, die auf die Umsatzsteuer, Gewerbesteuer oder Grundsteuer angerechnet werden, und zwar, wenn der Anspruch vor 1. 10. 1933 entstanden und der Betrag, auf den sie angerechnet werden, nach 1. 10. 1932 bis 30. 9. 1933 fällig geworden ist (bei der Umsatzausgleichsteuer gelten wieder Besonderheiten). Gutscheinberechtigt sind 40 v. H. des gezahlten Steuerbetrags. Das folgende Schema mag eine Unterlage geben für die Prüfung, was dem Steuerpflichtigen an Gutscheinen zusteht und was er vom Amt erhalten hat.

Vierteljahr	Steuerart	Zahl.-Tag	Betrag	40 % davon	Gutscheinberechtigt	Spitzenbetrag	erhaltene Gutscheine Stück	erhaltene Gutscheine je RM.	Gesamtbetrag	bleibt Rest gegen die 40 %	zu übertragender Spitzenbetr.	überweisendes Amt
	Umsatzsteuer											
	Umsatzsteuer											
	Umsatzsteuer											
	Gewerbesteuer											
	Grundsteuer											
	Grundsteuer											
	Grundsteuer											

Die nach dem Schema aufzustellende Tabelle bringt natürlich die Spalten jeweils fortlaufend zur Erleichterung der Kontrolle. Für diejenigen Steuern, die jeden Monat zu zahlen sind, wie für die Umsatzsteuer und für die Grundsteuer, sind zweckmäßigerweise auch in jedem Vierteljahr drei Eintragungen vorzunehmen. Die Beobachtung der Spitzenbeträge, um die sich jeweils die neue Zuweisung an Gutscheinen durch das Finanzamt erhöht, ist um deswegen erforderlich, weil man sonst nie auf den Betrag der überwiesenen Gutscheine durch das Amt kommt, sie dient gleichzeitig auch mit zur Kontrolle der vom Amt errechneten Spitzenbeträge. Bei der Berechnung der gutscheinfähigen Beträge hat das Amt sämtliche Beträge, die der Steuerpflichtige auf die einzelnen berechtigten Steuern gezahlt hat, zusammenzurechnen (aber ohne Zinsen und Verzugszuschläge), es kann aber die Gutscheine zurückbehalten, wenn nichtgestundete Steuerrückstände nicht voll bezahlt sind. Das bezieht sich auch auf die an sich ja nicht gutscheinberechtigten Einkommensteuern und Kirchensteuern. Geachtet muß auch werden auf etwaige Steuererstattungen, worauf das Schema, um es nicht zu sehr zu komplizieren, nicht eingehen konnte.

Vierteljahrsrundschau.

Von Geh. Rat *Dr. R. Kloß*, Senatspräsident am Reichsfinanzhof, München.

Wie überhaupt, so war auch auf steuerlichem Gebiet die Gesetzgebungs- und Verordnungstätigkeit im abgelaufenen Kalendervierteljahr außerordentlich reichhaltig und einschneidend. Aufzuzählen sind:

1. Gesetz über Neubildung der Steuerausschüsse; vom 22. April 1933 (RGBl. I S. 219, auch RStBl. S. 381); dazu Schreiben vom 22. April 1933 (RStBl. S. 382); ferner Erlaß über Wahl eines Obmannes durch die den Steuerausschüssen angehörenden Vertreter von Gemeinden; vom 17. Mai 1933 (RStBl. S. 429).

2. a) Verordnung zur Übertragung der Verwaltung anhaltischer Landessteuern auf Behörden der Reichsfinanzverwaltung; vom 20. April 1933 (RGBl. I S. 216); betrifft die Gewerbesteuer, die Grundwertsteuer und die Beiträge zur Landwirtschaftskammer.

b) Verordnung zur Übertragung der Verwaltung lippischer Landessteuern

auf Behörden der Reichsfinanzverwaltung; vom 24. April 1933; (RGBl. I S. 228); betrifft Grundwertsteuer und Entschuldungsteuer.

c) Verordnung zur Übertragung von Zuständigkeiten auf die Finanzgerichte mit preußischen Gebietsteilen; vom 27. Mai 1933 (RGBl. I S. 316, auch RStBl. S. 408); betrifft preußische Stempelsteuer.

3. Zwanzigste bis zweiundzwanzigste Verordnung zur Übertragung von Zuständigkeiten auf den Reichsfinanzhof; vom 24. April 1933; vom 17. Mai 1933 und vom 27. Mai 1933 (RGBl. I S. 228, 283 und 316, auch RStBl. S. 397, 429 und 468); betreffen Schlachtsteuer für Schaumburg-Lippe, Grundwertsteuer und Entschuldungsteuer des Landes Lippe und preußische Stempelsteuer.

4. Gesetz über die Zulassung von Steuerberatern; vom 6. Mai 1933 (RGBl. I S. 257, auch RStBl. S. 413).

5. RdErl. betr. Auslagen der Finanzbehörden in Steuerstrafsachen und Auslegung des § 475 AO.; vom 23. Mai 1933 (RStBl. S. 456).

6. Gesetz über weitere Maßnahmen auf dem Gebiet der Zwangsvollstreckung; vom 26. Mai 1933 (RGBl. I S. 298); Neufassung der Verordnung über Maßnahmen auf dem Gebiet der Zwangsvollstreckung; vom 26. Mai 1933 (RGBl. I S. 302, auch RStBl. S. 445).

7. Bekanntmachung der Realsteuersperrverordnung 1933; vom 31. März 1933 (RGBl. I S. 157); dazu Durchführungsbestimmungen vom 31. März 1933 (RGBl. I S. 159).

8. Zweite Verordnung über die Hinausschiebung des Inkrafttretens des Grundsteuerrahmengesetzes und des Gewerbesteuerrahmengesetzes; vom 12. April 1933 (RGBl. I S. 200).

9. Verordnung über den Steuerabzug von Aufsichtsratsvergütungen; vom 30. März 1933 (RGBl. I S. 155).

10. Durchführungsbestimmungen über den Steuerabzug vom Arbeitslohn; vom 9. Juni 1933 (RStBl. S. 546).

11. a) Verordnung zur Durchführung der Abgabe zur Arbeitslosenhilfe im Rechnungsjahr 1933 (AbgADV. 1933); vom 22. März 1933 (RMBl. S. 87).

b) Verordnung zur Änderung der Verordnung zur Durchführung der Abgabe zur Arbeitslosenhilfe, soweit sie von den Behörden der Reichsfinanzverwaltung verwaltet wird; vom 12. Juni 1933 (RGBl. I S. 368, auch RMBl. S. 340 und RStBl. S. 576).

12. a) Zweite Verordnung zur Änderung der Durchführungsbestimmungen zur Steuergutscheinverordnung; vom 27. März 1933 (RGBl. I S. 152).

b) Gesetz zur Änderung der Steuergutscheinverordnung; vom 7. April 1933 (RGBl. I S. 187).

13. Erlaß über Steuergutscheine für Mehrbeschäftigung von Arbeitnehmern (§§ 15 bis 30 StGutschDV.), 8. Sammelerlaß; vom 26. April 1933 (RStBl. S. 416).

14. a) Gesetz zur Verminderung der Arbeitslosigkeit; vom 1. Juni 1933 (RGBl. I S. 323, auch RStBl. S. 401), enthaltend insbesondere Arbeitsspendengesetz, Steuerfreiheit für Ersatzbeschaffungen und Förderung der Eheschließungen.

b) Durchführungsbestimmungen über die Ehestandshilfe der Lohn- und Gehaltsempfänger; vom 10. Juni 1933 (RStBl. S. 567).

c) Erlaß über Steuerabzug vom Arbeitslohn, Ehestandshilfe, Abgabe zur Arbeitslosenhilfe; vom 12. Juni 1933 (RStBl. S. 544).

d) Durchführungsverordnung über die Gewährung von Ehestandsdarlehen (EDDV.); vom 20. Juni 1933 (RStBl. S. 593).

15. a) Erlaß über Durchführung des Arbeitspendengesetzes; vom 9. Juni 1933 (RStBl. S. 495).

b) Erlaß über Vordrucke für Spendenscheine; vom 16. Juni 1933 (RStBl. S. 581).

16. Erlaß über Zahlung der Vermögensteuer am 15. Mai 1933; vom 3. Mai 1933 (RStBl. S. 399).

17. Gesetz über die Höhe der Aufbringungsumlagen; vom 30. Mai 1933 (RGBl. I S. 315, auch RStBl. S. 475).

18. Erlaß betreffend Personenstands- und Betriebsaufnahme 1933 sowie Vorbereitung der Einheitsbewertung 1934; vom 12. Juni 1933 (RStBl. S. 528).

19. Verordnung über Wertermittlung bei der Grunderwerbsteuer; vom 10. April 1933 (RGBl. I S. 193).

20. Erlaß über Wertpapiersteuer; vom 16. Mai 1933 (RStBl. S. 435); betrifft im Ausland befindliche oder dahin versandte Wertpapiere.

21. Erlaß über Wechselsteuer (Deutsches Kreditabkommen von 1933); vom 11. Mai 1933 (RStBl. S. 444).

22. Gesetz über Erhöhung der Rennwettsteuer; vom 10. April 1933 (RGBl. I S. 191).

23. a) Gesetz über Änderung des Kraftfahrzeugsteuergesetzes; vom 10. April 1933 (RGBl. I S. 192); dazu Neufassung: Bekanntmachung vom 11. April 1933 (RGBl. I S. 195).

b) Verordnung zur Durchführung der Befreiung neuer Personenkraftfahrzeuge von der Kraftfahrzeugsteuer; vom 10. Mai 1933 (RGBl. I S. 265); dazu Erlaß vom 13. Mai 1933 (RStBl. S. 437).

c) Gesetz über Ablösung der Kraftfahrzeugsteuer; vom 31. Mai 1933 (RGBl. I S. 315, auch RStBl. S. 482); dazu Erlaß vom 5. Juni 1933 (RStBl. S. 509).

d) Verordnung über die Gewährung von Beihilfen an Kraftdroschkenunternehmer; vom 17. Mai 1933 (RMBl. S. 291, auch RStBl. S. 439).

24. Bekanntmachung der Verordnung des Reichsrats vom 1. Juni 1933 zur Änderung der Bestimmungen über die Vergnügungsteuer; vom 2. Juni 1933 (RGBl. I S. 344); neue Fassung: Bekanntmachung vom 7. Juni 1933 (RGBl. I S. 351, auch RStBl. S. 533).

Sprechsaal und Gutachterbüro

Die Anfragen für den „Sprechsaal" werden für die Zukunft unter folgenden Gesichtspunkten zur Beantwortung und Erledigung gebracht:

1. Nur allgemein interessierende Steuerfragen, die an dieser Stelle zur Veröffentlichung geeignet sind, können hier unentgeltlich beantwortet werden.

2. Für Anfragen einfacher Art in persönlichen Angelegenheiten, für die eine direkte Beantwortung erbeten wird bzw. angezeigt erscheint, wird eine Gebühr von RM. 5.— erhoben, die der Anfrage gleich beizulegen sind, um Verzögerungen zu vermeiden.

3. Für Ausführungen, die über den Rahmen einfacher kurzer Auskünfte hinausgehen, sowie Gutachten, die die Zuziehung besonderer Sachverständiger bedingen, wird eine angemessene Gebühr berechnet, deren Höhe vor Erteilung der Auskunft mitgeteilt wird. Die Anfragen werden alsdann an die unter der Leitung des Diplom-Steuersachverständigen Dr. W. Beuck, Berlin, stehende Gutachterstelle weitergeleitet.

Alle einschlägigen Anfragen bitten wir an die unterzeichnete Stelle zu richten und Rückporto beizufügen.

Gutachterbüro der „Deutschen Steuer-Zeitung"
Berlin W. 35, Genthiner Straße 42.

Nr. 30. Rechtsmittel gegen Berichtigungsbescheide.

Nach der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs läßt sich nicht bezweifeln, daß ein Berichtigungsbescheid gemäß § 94 Abs. 1 Ziff. 2 AO., der zugunsten des Steuerpflichtigen ergeht und dem er zugestimmt hat, grundsätzlich erneut angefochten werden kann; der Steuerpflichtige kann also in einem Rechtsmittelverfahren gegen derartige Berichtigungsbescheide eine weitere Herabsetzung der Steuer trotz der vorhergegangenen Zustimmung anstreben. Etwas anderes gilt nur dann, wenn er besonders auf Rechtsmittel verzichtet hat.

Nr. 31. Keine Verzinsung zu erstattender Vorauszahlungen.

Übersteigen Vorauszahlungen die endgültige Steuerschuld, so werden sie zwar erstattet, aber nicht vom Zahlungstage bis zum Erstattungstage verzinst. Dieser Grundsatz gilt auch dann, wenn nachträglich (z. B. im Rechtsmittelwege) eine Änderung und weitere Ermäßigung der zunächst veranlagten Steuer eintritt. Der Steuerteilbetrag, der daraufhin zu erstatten ist, bildet nach wie vor einen Teil der ursprünglich geleisteten Vorauszahlungen, so daß ein Verzinsungsanspruch des Steuerpflichtigen nicht besteht.

Nr. 32. Arbeitspenden- und Volksverratgesetz.

Das Arbeitspendengesetz vom 1. 6. 1933 betrifft insoweit, als es sich um die Amnestierung ablösungsfähiger Steuerschulden durch Arbeitspenden handelt, grundsätzlich das nicht im Ausland befindliche Vermögen, also das Inlandvermögen, während die Anzeigen, die nach dem Volksverratgesetz vom 12. 6. 1933 mit der Folge der Amnestierung früherer Steuerzuwiderhandlungen zu machen sind, das im Ausland befindliche Vermögen betreffen. Zwar bringen die beiden Gesetze diese gegenseitige Abgrenzung in ihrem Wortlaut nicht klar zum Ausdruck, jedoch kann unseres Erachtens kein Zweifel darüber bestehen, daß die Gesetze sich nach dem Willen des Gesetzgebers nicht überschneiden, sondern lediglich ergänzen sollen.

Nr. 33. Berechnung der Arbeitspenden zu Amnestiezwecken.

Will jemand Arbeitspenden leisten, um ablösungsfähige Steuerschulden zu amnestieren, so muß er mindestens 50 v. H. der verkürzten Steuereinnahmen durch Arbeitspenden einschließlich des Aufgelds decken. Bei der Berechnung dieser Mindestgrenze ist unseres Erachtens in folgender Weise zu verfahren: Die hinterzogenen Beträge müssen den veranlagten Vermögen oder Einkommen usw. hinzugesetzt werden. Alsdann sind die Steuern, die auf die erhöhten Vermögen oder Einkünfte entfallen, zu berechnen und den bisher veranlagten Steuern gegenüberzustellen. Die Differenz bildet den Betrag, um den die Steuereinnahmen verkürzt worden sind, so daß 50 v. H. hiervon den Mindestbetrag ausmachen, der durch Spenden zu decken ist, wenn die Amnestievergünstigung Platz greifen soll.

Bücherschau

Bilanz und Steuer nach der jüngsten Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs und der Aktiennovelle 1931. Von Prof. Dr. Ottmar Bühler, Universität Münster. Steuerrechtliche Schriftenreihe, herausgegeben von Dr. Bühler, Heft 1. Verlag Franz Vahlen, Berlin 1933. 87 S. Preis 2,85 RM.

Der Verfasser gibt mehr, als er in der Einleitung verspricht. Er will einen kurzen Überblick über das gegenseitige Verhältnis von Bilanz und Steuer geben und bringt es fertig, in einer in sich abgerundeten Arbeit eine umfassende und in ihrer folgerichtigen Durchführung leicht faßliche Anleitung für die Behandlung der mit dem steuerlichen Bilanzrecht zusammenhängenden Fragen zu schaffen. Dies erreicht er durch eine sorgfältig durchdachte Herausarbeitung der leitenden Gesichtspunkte aus dem umfangreichen Stoff der steuerlichen Gesetzgebung und Rechtsprechung, wobei er auf alles wissenschaftliche Geranke, wo es nicht am Platze ist, bewußt verzichtet und von der Wiedergabe von Entscheidungen nur sparsam Gebrauch macht. Die Darstellung ist wohltuend klar, knapp und übersichtlich, die Kritik an der Rechtsprechung besonnen. Sehr verständlich ist das Verhältnis der steuerlichen Bewertungsvorschriften zu denen des Handelsrechts, insbesondere die Stellung des § 19 EStG. behandelt (S. 45, 46, 60, 61). Verdienstvoll ist es, daß die Schrift auf eine Einheitlichkeit der Begriffsbestimmungen und -bezeichnungen hinarbeitet. Jedoch hätte man gern manche Fremdbezeichnungen durch deutsche ersetzt gesehen. Zu Verdeutschungen sind allerdings Ansätze wahrnehmbar, z. B. bei der Behandlung der Bilanzstetigkeit (S. 61). Bezeichnungen wie „spezielle Bilanzkontinuität" lassen sich mühelos ersetzen durch solche, die auch dem Uneingeweihten verständlich sind (z. B. hier Wertfortführung in den Jahresbilanzen). Das Eintreten des Verfassers für den Grundsatz der Bilanzwahrheit im Sinne einer Angleichung an die steuerlichen Bewertungen macht leider vor dem Handelsrecht halt. Gerade mit Rücksicht auf die vom Verfasser geltend gemachten gewichtigen Gründe betriebswirtschaftlicher und steuerwissenschaftlicher Natur gegen das Auseinanderfallen der handelsrechtlichen und steuerlichen Bewertung wird man sich nicht ohne weiteres mit dem Verfasser mit einer nahezu unbegrenzten Unterbewertung in den Geschäftsbilanzen abzufinden brauchen. Es ist an der Zeit, gestützt auf § 40 Abs. 2 HGB., sich auch für die Geschäftsbilanz gegen willkürliche stille Rücklagen zu wenden. Nach dieser Gesetzesbestimmung sind bei der Feststellung des Inventars und der Bilanz sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden nach dem Wert anzusetzen, der ihnen in dem Zeitpunkt beizulegen ist, für welchen die Aufstellung stattfindet. Durch § 261 HGB. wird § 40 Abs. 2 nur ergänzt und für Aktiengesellschaften nach oben durch Höchstbewertungsvorschriften begrenzt, aber nicht aufgehoben. Für die Bewertung nach unten gilt auch für Aktiengesellschaften der Grundsatz des § 40. Wenn auch hiergegen so weitgehend verstoßen wird, daß man von einer allgemeinen Übung sprechen kann, so kann durch eine derartige Übung der Verstoß gegen das Gesetz nicht zu einem allgemein gültigen Recht erhoben werden. Würde § 40 Abs. 2 HGB., der auch als Schutz vor zu niedrigen Bewertungen ausgelegt werden kann, sowohl für die Geschäftsbilanz wie für die Steuerbilanz eingehalten, so käme das vom Verfasser festgestellte Mißtrauen der Steuerbehörde gegen die kaufmännische Bewertung (S. 18) von selbst zum Verschwinden.

Oberregierungsrat Gebhardt, Reichsfinanzministerium.

Verantwortlicher Redakteur: Dr. Fritz Koppe, Berlin; für die Inserate: Bruno Schreiber, Berlin NW 21. Verlag: Industrieverlag Spaeth & Linde, Berlin W 35, Genthiner Straße 42. Buchdruckerei Paul Linde & Co. G. m. b. H., Berlin SO 16. Verantwortlich in Österreich für die Herausgabe: Industrieverlag Spaeth & Linde: für Inhalt und Inserate: Armand Langer. Sämtlich in Wien I., Postgasse 7.